T.C.
ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

GÜNAH VERGİLERİ: DÜNYADA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan
Burcu KIRANARTLIOĞLU

Danışman
Doç. Dr. Gökçe MARAŞ

Yüksek Lisans Tezi

Kasım 2024, KAYSERİ

T.C.
ERCİYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

GÜNAH VERGİLERİ: DÜNYADA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan
Burcu KIRANARTLIOĞLU

Danışman
Doç. Dr. Gökçe MARAŞ

Yüksek Lisans Tezi

Kasım 2024, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Burcu KIRANARTLIOĞLU

T.C.
ERCİYES ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Anabilim Dalı : Maliye Anabilim Dalı
Program Adı : Tezli Yüksek Lisans
Tez Başlığı : Günah Vergileri: Dünyada Değerlendirilmesi

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Ön söz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 98 sayfalık kısmına ilişkin 08/11/2024 tarihinde ***Turnitin*** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı**: % 12'** dir.
Filtrelemeye **alıntılar dâhil** edilmiştir. Filtrelemede **yedi (7) kelimeden daha az** örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 08/11/2024

Danışman: Doç. Dr. Gökçe MARAŞ Öğrenci: Burcu KIRANARTLIOĞLU

KILAVUZA UYGUNLUK

"Günah Vergileri: Dünyada Değerlendirilmesi" başlıklı Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesine uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan	**Danışman**
Burcu KIRANARTLIOĞLU	Doç. Dr. Gökçe MARAŞ

Maliye Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Miraç Fatih İLGÜN

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Doç. Dr. Gökçe MARAŞ danışmanlığında **Burcu KIRANARTLIOĞLU** tarafından hazırlanan **"Günah Vergileri: Dünyada Değerlendirilmesi"** adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

24/10/2024

JÜRİ:

Danışman : **Doç.Dr. Gökçe MARAŞ**

Üye : **Doç.Dr. Azize ESMERAY**

Üye : **Doç.Dr. Kadir AYYILDIRIM**

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun …. /…./…… tarih ve …….. sayılı kararı ile onaylanmıştır.

……. /…..…../ ……..…

Prof. Dr. Atabey KILIÇ

Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Tez hazırlık sürecimde bana destek olup, fikirleriyle tezime önemli katkıları olan tez danışmanım Doç. Dr. Gökçe MARAŞ'a teşekkür ederim. Ayrıca hayatım boyunca beni motive edip maddi manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Burcu KIRANARTLIOĞLU, Kayseri, 2024

GÜNAH VERGİLERİ: DÜNYADA DEĞERLENDİRİLMESİ

Burcu KIRANARTLIOĞLU

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi, Kasım 2024
Danışman: Doç. Dr. Gökçe MARAŞ

ÖZET

Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu vergilerden birisi de günah vergileridir. Günah vergileri toplum sağlığı ve huzuru için zararlı alışkanlıkları caydırıcı nitelikte olup, kişileri gelirlerini daha etkin bir biçimde kullanmaya yönlendirmektedir. Birçok ülkede geçmiş zamanlardan beri günah vergileri uygulanmaktadır. Her ülkenin günah vergilerini uygulaması ülkelerin vergi sistemine göre farklılık göstermektedir. Çok eski zamanlarda papalar ahlaka uygun olmayan davranışlar gösteren kadınlardan günah olduğu gerekçesiyle vergi almış ve alınan bu vergileri kiliseye aktarmışlardır. İlerleyen zamanlarda ise bu vergiler alkol ve tütün gibi bağımlılık yaratan, insan sağlığını, toplum huzurunu bozan mal ve hizmetlerden alınmıştır. Kapsam genişletilerek çevre kirliliğine neden olan etmenlerden ve şans oyunlarından da vergi alınmaya başlanmıştır. Birçok ülkede erdemsiz mallar üzerine uygulanan günah vergileriyle ürünlerin tüketimini kısıtlamak ya da ürünlerin tüketiminin önlenmesi amaçlansa da vergi gelirlerinin payının büyük olmasıyla mali amaç da gözetilmektedir.

Çalışmanın konusunu ülkelerde uygulanan günah vergilerinin değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Ülkelerde uygulanan günah vergilerinin gelişimini incelemeyi, vergilerin değerlendirilmesini amaçlayan ve üç bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde verginin teorik yapısı üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde günah vergilerinin tarihsel sürecinden bahsedilmiş ve günah vergileriyle ilgili gerekli açıklamalar yapılmıştır. Üçüncü bölümde ise ABD, AB ülkeleri ve Türkiye de uygulanan vergileri değerlendirilmiş ve ülkelerdeki bu vergiler tablolarla açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Günah Vergileri, Erdemsiz Mallar, Toplum Sağlığı

SIN TAXES: EVALUATION IN THE WORLD

Burcu KIRANARTLIOĞLU

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences
Master Thesis, November 2024
Supervisor: Assoc. Prof. Gökçe MARAŞ

ABSTRACT

Taxes constitude the most important source of income that the state receives based on its sovereign power. One of these taxes is sin taxes. Sin taxes deter habits that are harmful to public health, peace and direct people to use their income more effectively. Sin taxes have been implemented in many countries since ancient times. The application of sin taxes in each country varies depending on the tax system. In ancient times, popes collected taxes from women who behaved immorally, on the grounds that it was a sin, transferred these taxes to the church. In laters time, goods and services such as alcohol, tobacco that create addiction and disrupt public peace began to be purchased. By expanding the scope, this tax is also collected from factors that cause environmental pollution and games of chance. Although in many countries it's aimed to restrict the consumption of products with sin taxes imposed on non virtuous goods the financial purpose is pursued by the large incomes.

The subject of the study is the evaluation of sin taxes applied in countries. The first of this three part study, which aims to examine the development of sin taxes applied in countries and to evaluate the taxes, focuses on the theoretical structure of the tax. In the second chapter, the historical process of sin taxes is mentioned an explanation is made about sin taxes. In the third section, the taxes applied in the USA, EU countries and Turkey are evaluated, these taxes are explained in tables.

Keywords: Sin Taxes, Vice Goods, Public Health

İÇİNDEKİLER

GÜNAH VERGİLERİ: DÜNYADA DEĞERLENDİRİLMESİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK ..... **i**
TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI ..... **ii**
KILAVUZA UYGUNLUK ..... **iii**
KABUL VE ONAY TUTANAĞI ..... **iv**
ÖN SÖZ…… ..... **v**
ÖZET ..... **vi**
ABSTRACT ..... **vii**
İÇİNDEKİLER ..... **viii**
KISALTMALAR ve SİMGELER LİSTESİ ..... **xii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiii**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ TEORİSİ

1.1.Vergi Kavramı 4
1.2.Verginin Tarihsel Gelişimi 5
1.2.1. İlk Çağ Döneminde Vergilendirme 6
1.2.2. Orta Çağ Döneminde Vergilendirme 7
1.2.3. Yeni Çağ Döneminde Vergilendirme 8
1.2.4. Yakın Çağ Döneminde Vergilendirme 9
1.3. Vergiye İlişkin Teorik Görüşler 10
1.3.1. Değişim Görüşü 10
1.3.2. Sigorta Primi Görüşü 11
1.3.3.Sosyal Üretim Giderleri Katılma Payı 12
1.4.Vergi İle İlgili Temel Kavramlar 12
1.4.1.Verginin Konusu 12
1.4.2.Verginin Matrahı 13
1.4.2.1. Matrah Türleri 13
1.4.2.2. Matrah Belirleme Usulleri 14

1.4.3. Vergiyi Doğuran Olay 15
1.4.4. Vergi İdaresi 17
1.4.5. Vergi Mükellefi 17
1.4.6. Vergi Sorumlusu 18
1.4.7. Vergi Muafiyeti ve İstisnası 18
1.5. Vergileme İlkeleri 19
1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri 19
1.5.1.1. Adalet İlkesi 20
1.5.1.2. Belirlilik İlkesi 21
1.5.1.3. Uygunluk İlkesi 21
1.5.1.4. İktisadilik İlkesi 21
1.5.2. Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri 22
1.5.2.1. Mali İlkeler 22
1.5.2.2. İktisadi İlkeler 23
1.5.2.3. Ahlaki İlkeler 23
1.5.2.4. Vergi Tekniği İle İlgili İlkeler 24
1.5.3. Fritiz Neumark'ın Vergileme İlkeleri 24
1.5.3.1. Ahlaki ve Sosyal Vergi İlkeleri 25
1.5.3.2. Vergi Hukuku ve Vergi Tekniğine İlişkin İlkeler 25
1.5.3.3. Mali İlkeler 26
1.5.3.4. İktisadi ve Siyasi İlkeler 27
1.6. Verginin Amaçları 27
1.6.1. Mali Amaçlar 27
1.6.2. Mali Olmayan Amaçlar 28
1.7. Vergilendirme Süreci 29
1.7.1. Tarh 29
1.7.2. Tebliğ 31
1.7.3. Tahakkuk 32
1.7.4. Tahsil 32
1.8. Vergi Sınıflandırması 33
1.8.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler 33
1.8.1.1. Gelir Vergisi 33

1.8.1.2. Kurumlar Vergisi 34
1.8.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler 35
1.8.2.1. Emlak Vergisi 35
1.8.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi 36
1.8.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) 36
1.8.3. Harcamalardan Alınan Vergiler 37
1.8.3.1. Katma Değer Vergisi (KDV) 37
1.8.3.2. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) 38
1.8.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) 39
1.8.3.4. Gümrük Vergisi 39
1.8.3.5. Damga Vergisi 40

İKİNCİ BÖLÜM
GÜNAH VERGİLERİ

2.1. Günah Vergisi Kavramı ve Önemi 41
2.2. Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi 43
2.3. Günah Vergileriyle İlgili İddialar 47
2.3.1. Günah Vergilerini Destekleyici İddialar 47
2.3.2. Günah Vergilerine Karşı Olan İddialar 48
2.4. Günah Vergileri Türleri 49
2.4.1. Alkol ve Tütün Vergisi 49
2.4.2. Obezite Vergisi 51
2.4.3. Çevre Vergisi 53
2.4.4. Şans Oyunları Vergisi 56

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GÜNAH VERGİLERİNİN ÜLKELER BAZINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Alkol ve Tütün Vergilerinin Değerlendirilmesi 58
3.1.1. OECD Ülkelerinde Alkol ve Sigara Tüketimi 59
3.1.2. ABD'de Alkol ve Tütün Ürünlerinden Alınan Vergiler 63
3.1.3. AB Ülkelerinde Alkol ve Tütün Ürünlerinden Alınan Vergiler 66
3.1.4.Türkiye'de Alkol ve Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Vergiler 71

3.2. Obezite Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi 76
3.2.1. Seçili Ülkelerde Obezite Vergisi Uygulamaları 76
3.2.2. ABD'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler 77
3.2.3. Türkiye'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler 80
3.3. Çevre Kirliliği Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi 81
3.3.1. ABD' de Uygulanan Çevre Vergileri 81
3.3.2. AB Ülkelerinde Uygulanan Çevre Vergileri 82
3.3.3. Türkiye'de Uygulanan Çevre Vergileri 84
3.4. Şans Oyunları Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi 85
3.4.1. Seçili Ülkelerde Şans Oyunları Vergisi 86
3.4.2. Türkiye'de Şans Oyunları Vergisi 87
SONUÇ 89
KAYNAKÇA 92

KISALTMALAR ve SİMGELER LİSTESİ

AA : Anadolu Ajansı

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

BSMV : Banka ve Sigorta Muamele Vergisi

EEA : Avrupa Çevre Ajansı

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

KDV : Katma Değer Vergisi

M.Ö : Milattan Önce

M.S : Milattan Sonra

MTV : Motorlu Taşıtlar Vergisi

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

TDK : Türk Dil Kurumu

TTB : Vergi ve Ticaret Bürosu

WHO : Dünya Sağlık Örgütü

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1. OECD Ülkeleri Yıllık Kişi Başına Alkol Tüketimi, ... 60

Tablo 3.2. OECD Ülkelerinde Günlük Sigara İçenler, (15+ Yaş Nüfus) 62

Tablo 3.3. Alkollü İçeceklere Yönelik ÖTV Tarifesi, $, (2022) 63

Tablo 3.4. ABD'de Tütün Ürünlerine Yönelik Vergi Oranları ($) (2022) 66

Tablo 3.5. AB Ülkelerinde Sigaradan Alınan ÖTV($, €) (1 Temmuz 2023 Sonrası). 67

Tablo 3.6. AB Ülkelerinde Alkollü İçeceklere Yönelik ÖTV Tarifeleri (€), (2022). 68

Tablo 3.7. Türkiyedekki Alkollü İçkilerden Alınan ÖTV(TL) (2024) 73

Tablo 3.8. Türkiye'deki Tütün Ürünlerinden Alınan ÖTV (TL) (2024) (III Sayılı Liste B Cetveli) 75

Tablo 3.9. Seçili Ülkelerde Obezite Vergisi Uygulamaları 77

Tablo 3.10. ABD'de Uygulanan Obezite Vergileri 79

Tablo 3.11. Türkiye'deki Obeziteye Yönelik Vergi Kapsamında Değerlendirilen ÖTV Oranları (2024) (III Sayılı A Cetveli) 80

Tablo 3.12. AB Ülkeleri Çevre Vergileri Toplamı Milyon Euro (2016-2022) 83

Tablo 3.13. Türkiye'de Çevresel Vergilerin Gelişimi (Milyon TL). 85

Tablo 3.14. Seçili Ülkelerdeki Kumar Vergi Oranları (2023) 86

Tablo 3.15. Türkiye de Şans Oyunlarından Elde Edilen Toplam Vergi Gelirleri (TL) (2011- 2023). 87

GİRİŞ

Geçmişte dinen günah sayılan davranışları önlemek için alınan günah vergilerinin kapsamı zaman içerisinde genişletilmiş ve farklı amaçlarla da alınmaya devam etmiştir. Günah vergilerinin tarihi oldukça eski olsa da ilk kez ABD'de 1791 yılında Alexander Hamilton tarafından viskiden alındığı kabul edilmektedir. Savaş döneminde alınan bu vergiyle hem savaş dönemindeki kamu finansman ihtiyacı karşılanmış hem de insana ve çevreye zarar veren, kullanımı sonucu kişilerde alışkanlık yapan mal ve hizmetlerin talebinin azaltılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, farklı ülkelerde ve ülkemizde uygulanan günah vergileriyle zararlı alışkanlıkların tüketiminin azaltılması ya da önlenmesi vasıtasıyla toplumsal refahın sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla, günah vergilerinin bu yönü verginin sosyal amacını göstermektedir. Bununla birlikte, vergilerin uygulanmasında sosyal amaç gözetilse de günümüzde daha çok gelir elde edilmesini ifade eden mali amacın da ön planda tutulduğu görülmektedir.

Zararlı alışkanlıkların azaltılması veya önlenmesi için alınan bu vergileri destekleyici iddiaların yanında vergilere karşı çıkan iddialar da bulunmaktadır. Bu doğrultuda, günah vergilerini destekleyici iddiaları savunanlar bu görüşlerini günah vergilerinin kişiyi erdemsiz mallardan uzaklaştırıp; erdemsiz malların kullanımı sonucu oluşan olumsuzlukların giderebildiğini böylelikle de sağlıklı bir toplumun oluşarak kişilerin gelirlerini daha etkin kullanabildiğini belirtmektedirler. Günah vergilerine karşı olan iddialar ise vergilerin gelir adaletsizliğine neden olduğunu, vergilerin asıl amacının gelir elde edilmesi olduğunu ve alınan vergilerin zararlı maddelere bağımlı olan kişileri fiyatı daha uygun kalitesiz mallara yönlendirip sağlıklarında daha büyük bozulmalara neden olduğunu savunmaktadırlar.

Günah vergileri alkol, tütün ürünleri, obeziteye neden olarak sağlığa zarar veren ürünlerden (yağ oranı yüksek, şekerli ve asitli içecekler, fast food ürünler vb.), çevre

kirliliğinin oluşmasını sağlayan etmenlerden ve şans oyunları üzerinden alınmaktadır. Alkol ve tütün ürünlerine getirilen vergilerle birlikte, bağımlılık yapıcı maddeler içeren bu ürünlerin neden olduğu ölümler, sağlık sorunları, aile içi şiddet gibi olumsuzlukların önüne geçilmek istenmektedir. Bununla birlikte, teknolojik gelişmelerin artması, hayat şartlarının ve yeme alışkanlıklarının değişmesiyle obezite son yıllarda artış göstermiştir. Bu artışın önüne geçilebilmesi, obezitenin neden olduğu sağlık problemlerini, işgücü kaybını ve sosyal hayatta oluşturduğu olumsuzlukların giderilmesi amacıyla da obezite vergisi uygulanmaya başlamıştır. Küresel ısınma, iklim değişikliği gibi çevre problemlerin artması 20. yüzyılda çevre sorunlarının giderilmesine yönelik önlemlerin artmasına neden olmuştur. Bu önlemlerin başında da çevre vergileri gelmektedir. Çevre vergisi olarak alınan vergiler; enerji, taşımacılık, kirlilik ve doğal kaynak vergileri olarak dört kategoriye ayrılmaktadır. Son yıllarda şans oyunlarına olan ilginin artması sonucu yasa dışılığın önlenebilmesi ve oynanan oyunların denetlenebilmesi için de bir diğer günah vergisi olarak değerlendirilen şans oyunları vergisi alınmaktadır.

Ülkelerde alkol ve tütün kullanımın artması, obezite oranlarının yükselmesi, çevre kirliliği sonucu yaşanan olumsuzlukların artması, özellikle gençlerin şans oyunlarına eğilimlerinin artmasıyla birlikte günah vergilerine verilen önem artmış ve vergi oranlarında da yükselme gerçekleşmiştir. Böylece zararlı alışkanlıkların kullanımının azaltılması ya da önlenmesi amaçlanmıştır. Bu sosyal amacının dışında vergi oranlarının yüksek olmasıyla yaşanan vergi gelirlerindeki artış da vergilerin kamu finansmanının sağlanmasında da kullanımını artırmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi teorisi ile ilgili bilgilere yer verilmektedir. Bu çerçevede, ilk olarak vergi kavramı ve tarihsel gelişimi açıklanmaktadır. Sonrasında verginin teorik yapısı, tarihsel süreci, vergileme ilkeleri, vergiye ilişkin teorik görüşler, vergiyle ilgili temel kavramlar incelenmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde günah vergisi kavramı ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır. Bu kapsamda günah vergilerinin tarihsel gelişimi, bu vergileri destekleyen ve karşı çıkan iddialar incelenmektedir. Bununla birlikte, günah vergisi kapsamında ele alınan alkol ve tütün vergisi, obezite vergisi, çevre vergisi ve şans oyunları vergisi detaylıca açıklanmaktadır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise ülkelerde uygulanan günah vergileri incelenmektedir. ABD, AB ülkeleri ve Türkiye'de alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergiler ele alınmaktadır. Obezite vergisinin seçili ülkelerde, ABD ve Türkiye'deki uygulamaları hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır. Aynı zamanda çevre vergilerinin de ABD, AB ülkeleri ve Türkiye'deki uygulamaları incelenmektedir. Son olarak seçili ülkeler ve Türkiye'de şans oyunları vergileri hakkında ayrıntılı bilgi sunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TEORİSİ

Bu bölümde vergi kavramı, verginin tarihsel süreci ile ilgili bilgilere yer verilmektedir. Vergiyle ilişkilendirilen görüşler incelenmekte olup vergi ile ilgili kavramlar hakkında bilgi verilmektedir. Vergileme ilkeleri ayrıntılı bir şekilde anlatılmaktadır. Ayrıca 4T olarak ifade edilen vergi sürecine yer verilip vergi türleri açıklanmaktadır.

1.1.Vergi Kavramı

Her ülke kendi harcamalarını finanse edebilmek adına g elire ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda, birçok ülke ihtiyaç duyduğu gelirin büyük bir çoğunluğunu ise zorunlu olarak topladığı vergilerden karşılamaktadır (Greene, 2012, syf. 143). Başka bir ifadeyle devletler, egemenlik güçlerinden aldıkları yetkiyle yapmak zorunda olduğu kamu harcamalarını ve diğer görevleri karşılayabilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu mali kaynakların en önemli bölümü ise vatandaşlardan alınan vergilerden meydana gelmektedir. Vergi için birçok tanım yapılmakla birlikte, en genel haliyle bireylerin ödeme gücüne göre tahsili yapılan karşılıksız gelir olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda; vergi kavramı vergi alacaklısı olan devletle vergi borçlusu olan mükellefin arasındaki alışveriş olarak da ifade edilmektedir. (Organ & Karadağ, 2012, syf. 71). Farklı bir tanıma göre vergi; en yalın ifade ile devletin yürütmekle sorumlu olduğu kamu harcama ve hizmetlerinin yerine getirilmesi için toplanan, kamu gelirleri arasında en yüksek orana sahip olan devlet finansmanıdır (Öztürk, 2014, syf. 163). Bununla birlikte vergi kelime anlamı ve kökeni bakımından Türkçe bir kelime olup; "*hediye olarak verilen"* ve "*karşılıksız bir şekilde verilen bir değer*" anlamına da gelmektedir (Karakoç, 2015, syf. 414).

Aynı zamanda vergi, devlet tarafından hem gerçek hem de tüzel kişilere karşı yüklenmiş olan parasal tutar olarak karşımıza çıkmaktadır. (Nadaroğlu, 1989, syf. 212). Devlet tarafından yüklenen bu yükümlülük ise devletin yapmakla yükümlü olduğu harcamalar açısından en önemli finans kaynağı olarak düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi; kamu borçları ve diğer harcamaların yerine getirilmesi için, devletin elinde bulundurduğu egemenlik gücünü kullanarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan, hukuki açıdan cebri niteliğe sahip olan günümüzde para olarak toplanan ödemeler bütünüdür (Akdoğan, 2009, syf. 121). Bir başka tanıma göre ise, devletin vergilendirme yetkisi verdiği kamu kurumlarının, devlet harcamalarını finanse edebilmek için çıkarılan yasalar doğrultusunda gerçek ve tüzel kişilerden aldığı, topladığı nihai ödemeler miktarıdır (Erdem vd., 2013, syf. 88). Özetle, devlet veya devlet tarafından yetkilendirilen kurumlar tarafından, kanunlarla belirlenmiş oranlar ve yetkiler doğrultusunda, devletin yine kamu faaliyetlerinde harcaması için kullanabilmesi adına, mükellefler tarafından bir karşılık isteme hakkı bulunmayan ve şartsız olarak ödenen, mükelleflerin kendi güçlerine göre ödeme farklılığı taşıyan, tüm gerçek ve tüzel kişilerin vermekle yükümlü olduğu belli tutarlardaki parasal ödeme yükü vergi olarak tanımlanmaktadır. Zaman içerisinde devletin sosyal ve hukuk kavramlarının gelişmesiyle birlikte devletin sadece gelir toplama amacından çıkarak bu ilkeler gereği vergi alacağından vazgeçtiği kişiler ve konular da söz konusu olabilmektedir (Gür & Yıldız, 2017, syf. 83). N. F. Canard'ın deyişiyle "*insanın damarlarına enjekte edilen sıvının, kanın pompalanmasıyla birlikte bütün vücuda yayılmasında olduğu gibi vergi de konulduğu andan itibaren sayısız ekonomik faaliyetler yoluyla bütün ekonomiye yayılmaktadır*'' (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, syf. 5). Bu kapsamda devlet faaliyetlerinin artmasıyla verginin etkisi sadece mali amaçlarda değil sosyal amaçlarda da hissedilebilmektedir.

1.2.Verginin Tarihsel Gelişimi

Verginin tarihsel gelişimi içerisinde vergi teorisi birçok farklı araştırmacı tarafından farklı yöntemlerle ele alınmıştır. Verginin meşruiyet kazanması için hangi şartların sağlanması gerektiği, adil bir vergi alma sürecinin nasıl işletileceği yine tarihsel boyut içerisinde farklı açılardan ele alınmış ve farklı vergi teorileri geliştirilmiştir. Bu açıdan zaman içerisinde vergi, uygulama ve teori açısından farklı bir gelişim sürecine tabi olmuştur. Bu kapsamda çalışmanın bu kısmında verginin tarihi gelişimi; ilk çağ, orta

çağ ve yeniçağ ve yakınçağ döneminde vergilendirme olmak üzere dört farklı başlıkta incelenmektedir.

1.2.1. İlk Çağ Döneminde Vergilendirme

M.Ö. 3500 yıllarında yazının bulunması ve Batı Roma'nın yıkıldığı 476 tarihine kadar geçen dönem olan ilk çağ bazı kaynaklara göre Antik Çağ da olarak da adlandırılmaktadır. Bu dönemde kurulan imparatorluk ve krallıkların yöneticileri olarak kabul edilen kralların ve imparatorların güçlerini tanrıdan aldıklarına inanılmaktaydı. Bu nedenle, onların üstün olduklarına inanılmakta ve sosyal konularda olduğu gibi mali konularda da din ile ilgili olan olduğu bir yönetim modeli uygulanmaktaydı. Bu bağlamda verginin tarihi antik imparatorluklar dönemine kadar gitmektedir. İlk kez vergi uygulamasının hangi tarihte ve hangi uygarlık tarafından ortaya çıkarıldığı net kaynaklarda bilinmese de birçok köklü uygarlıkta (Mısır, Çin, İnka gibi medeniyetlerde) öncelikli olarak tanrılara ve imparatorlara vatandaşlar tarafından ödenen paralar ve verilen mallar olduğu kayıtlarda geçmektedir (Samson, 2002, syf. 21). Bununla birlikte, İlk Çağ devletlerinde kamu hizmet binaları ve devlet giderleri Kral ve Firavunların kendi mülk gelirleri ile karşılanırken; devlet giderleri ile saray gelirleri birbirine yeten bir seviyede bulunmaktaydı. Bu çağda savaşların artması ve özellikle Mısır'da piramit, tapınak gibi devasa yapıların yapılıyor olmasıyla birlikte söz konusu gelir gider dengesinin bozulduğu iddia edilmektedir (Kayan, 2000, syf. 82). Bu doğrultuda ilk dönemlerde gönüllülük esasına göre halktan istenen bağışlar, zaman içerisinde zorunlu hale getirilerek ve kamu giderleri bu şekilde karşılanmaya çalışılmaktaydı.

Roma İmparatorluğu vergi gelirlerinin çoğunu sömürgesi olan milletlerden ve devletlerden karşılamaktaydı. Ayrıca Roma vatandaşları ise sadece zorunlu hallerde (savaş vb.) "Tributum" adı altında vergiye tabi tutulmaktaydı (Tekin, 1999, syf. 42). Roma İmparatorluğu'nda verginin meşruiyeti "İmparator Emirnameleri" adı altında bulunan yazılı kurallara bağlanmaktaydı. Bu kapsamda dolaylı ve dolaysız vergiler bu şekilde toplanmakta ve vergilerin tahsilatı da tahsildarlara bırakılmaktaydı. Söz konusu dönemde dolaysız vergiler baş vergisi ve toprak vergisi olmak üzere iki farklı kategoride toplanırken; dolaylı vergiler ise gümrük, kapı, miras ve iç gümrük adı altında dört farklı şekilde alınmaktaydı. Bu dönemin, toplanan vergilerin toplama yöntemi

çerçevesinde modern vergilendirme sistemine geçişin öncüsü olarak kabul edilebilecek çeşitli uygulamaların başladığı dönem olduğu söylenebilmektedir

1.2.2. Orta Çağ Döneminde Vergilendirme

Orta çağ olarak adlandırılan dönem, İlk çağ ve Yeni çağ arasında bulunan dönemdir. Batı Roma'nın çöküşü ile başlayan bu dönem Bizans'ın yıkılmasına kadar devam etmiştir. Orta çağ dönemi vergiler açısından incelenirken; üç farklı dönemin uygulandığı dönemler çerçevesinde ele alınmaktadır. Söz konusu dönemlerin ilkinde feodal yapıda kurulan vergilendirme yöntemi, ikinci dönem olan para ekonomisi döneminde vergilendirme yöntemi ve son dönemde ise şehirleşmenin artmaya başladığı ve modernleşmeye geçiş evresindeki vergilendirme yöntemi tercih edilmekteydi (Öncel vd., 2004, syf. 7).

Feodal dönemde toplanan vergiler ayni vergiler olarak adlandırılmaktadır. Para sisteminin gelişmesi ve devletlerin giderlerinin artması nedeniyle söz konusu vergiler nakdi olarak toplanmaya başlanarak, zorunlu tutulmaktaydı. Orta çağ başlarında krallar kamu giderlerini, kendi gelirleri vasıtasıyla karşılasa da savaşlar nedeniyle artan kamu giderleri, bir süre sonra kendini döndüremediği için vergiler sürekli ve zorunlu hale getirilmiştir. 1215 yılında İngiltere'de Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) imzalanmış bu fermanla birlikte kralın yetkileri vergilendirmeyle sınırlandırılmak istenmiş ancak tam olarak gerçekleştirilememiştir. 12. Yüzyılda ise İngiltere'de feodal düzenle ilgili vergiler bulunmaktayken, krala vergi tahsil etme yetkisi getirilmiştir. Vergi niteliğindeki diğer gelirler; tımar ve kira gelirleri, krala ait mülkler, harçlar, para cezaları, ormanlara zarar verilmesinden ötürü alınan vergiler, şövalyelerden alınan "rütbe parası", harçlar, resimlerden oluşmaktaydı (Gök, 2007, syf. 145). Almanya'da ise ilk zamanlarda vergi sisteminin oturması imparatorluğa ait düzenli bir kadronun olmamasından dolayı gerçekleşememiştir. Bunun nedeni ise verginin devlet adamlarınca değil şehirler tarafından tahsil edilmesiydi. Sonrasında imparatorluk şehirleriyle ''Bede'' olarak bilinen arazi ve bina vergisi alınmaya başlamıştır. Söz konusu vergi prensler ve kiliseden alınmamaktaydı. Ayrıca imparatorluğun zayıfladığı dönemde senyörler, bu vergilere de ek olarak gümrük vergilerine el koymaya başlamıştır (Öncel vd., 2004, syf. 7).

İlk zamanlarda armağan olarak verilen vergi Orta Çağ'ın bitimine yakın süreçte yasal herhangi bir mecburiyet bulunmasa bile, zaman içerisinde savaş ve savaşın doğurduğu sorunlar neticesinde devlete karşı özveride bulunularak halk tarafından bir zorunluluk olarak görülmeye başlamıştır. Orta Çağ'ın sonlarına doğru ortaya çıkan modern vergi sistemi daha çok şehirlilerden toplanan vergi sistemine benzetilmektedir. Bu dönemde alınan vergiler, vergi temsilcileri tarafından toplanmakta olan "tevzi vergileri" olarak adlandırılmaktaydı. Orta Çağ'ın başlarında devlet bütçesi, kralın bütçesi olarak görünürken; sonlara doğru iki bütçe birbirinden ayrılmış ve bağımsız hale getirilmiştir. 15. yüzyıldan itibaren servet, arazi gibi dolaylı vergiler alınmış; 16. yüzyılda şarap ve biradan vergi alınarak elde edilen vergi gelirleri artırılmaya başlanmıştır (Yolal, 2017, syf. 13).

1.2.3. Yeni Çağ Döneminde Vergilendirme

15 ve 18. Yüzyıl arasını kapsayan Yeni Çağ döneminde merkantilizm, Fizyokrasi ve Klasik akım söz konusu döneme yön veren yaklaşımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu görüşler vergi konusunda farklı tanımlamalarda bulunmuştur. Merkantilizm'e göre orta çağ fikirleri reddedilmektedir. Bu görüşe karşıt olarak rasyonel ve akılcı ilkeler ön plana çıkarılmaktadır. Bu bağlamda Merkantilizm devletin güçlü ekonomiye sahip olma kavramı vergilendirme sistemleri üzerinde etkili olmuştur. Bu açıdan merkantilist vergilendirme sistemi uygulanırken üretim artırılmış ve imalat için vergi alınmamıştır. Vergilerin alınma nedeni olarak da vatandaşların can ve mal güvenliğinin korunmasına yönelik olarak sunulan hizmetlerin maliyetlerin karşılanması gösterilmekteydi. Dolayısıyla söz konusu dönemde kamu harcamaları açısından vergi en önemli gelir kaynağı olarak ifade edilmektedir (Peker, 2015, syf. 3).

18. Yüzyılın ortalarında Fransa'da Francois Quesnay öncülüğünde ortaya çıkan Fizyokrasi de tek vergi sistemi ön plana çıkarılmaktadır. Fizyokratlar devletin ekonomiye olumlu yönde etkisinin olmadığını savunmuş tek vergi sistemiyle devletin ekonomiye müdahalesinin azaltılabileceğini savunmuşlardır. Fizyokratlar servetin tek kaynağı toprak olduğu için verginin de tarım sektöründen alınması gerektiğini ifade etmişlerdir (Kara, 2022, syf. 48).

Adam Smith önderliğinde kurulan Klasik yaklaşım, fiyatın piyasa tarafından belirlenmesi gerektiğini savunan iktisadi bir akım olmasının yanında vergileme ilkelerinin neler olması gerektiği konusunda da yine Adam Smith'in Ulusların Zenginliği adlı kitabında da vergilere ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir (O'Brien, 2003, syf. 124).

17 ve 18. yüzyılda vergi herkesin ödemesi gereken; zorunlu bir yükümlülük olarak ifade edilmekteydi. Bu çağda verginin mecburi hale getirilmesiyle birlikte verginin ödenmemesi halinde cezai yaptırımlar uygulanıp, kamu otoritesiyle vergi zorunlu olarak toplanmaktaydı. Tarihsel sürece bakıldığında ekonomik ve sosyal ilişkiler dışında siyasi gelişmeler de oldukça önemliydi. Bu bağlamda ilerleyen dönemlerde İngiltere kralının ülkede yaşayan diğer vatandaşlar gibi vergiye tabi olması amacıyla yetkilerinin sınırlandırması için Haklar Dilekçesi 1628'de; 1689'da ise Haklar Demeci ilan edilmiştir. Kralın yetkisinin sınırsızlığı 17. yüzyılda İngiltere'de 18. ve 19. yüzyıllarda ise Kara Avrupası olarak adlandırılan İngiltere hariç bütün Avrupa'da gerçekleşmiştir (Öncel vd., 2004, syf. 7).

1.2.4. Yakın Çağ Döneminde Vergilendirme

Yakın Çağ dönemi Fransız ihtilaliyle başlamıştır. Fransız ihtilali ise Fransa'da savaşların uzun sürmesi neticesinde halka ağır vergilerin getirilmesi, getirilen vergileri zorla tahsil edilmeye başlanması, fiyatların yükselmesi, artan açlık tehlikesi sonucunda da halkın mutlak monarşiye isyanı ile başlamıştır. Bu kapsamda Fransız İhtilalinden sonra İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi yayımlanarak, bu bildirgeyle verginin yasallık, genellik ve eşitlik ilkelerinin öneminden bahsedilmiş ve vergi yetkisinin parlamentoda olduğu ifade edilmiştir. Akabinde Napolyon, 1791 yılında şahıs vergisi ve ikâmetgah vergisini uygulamaya koymuştur. İlerleyen dönemde ise şahıs vergisine, kazanç vergisi ve bina vergisi eklenmiştir. Bu çerçevede Fransa'nın söz konusu vergi sistemi Avrupa'yı da etkileyerek özellikle Almanya'nın vergi yapısının (arazi, bina ve kurumlar vergisi) temelini oluşturmuştur (Karaman, 2018, ss. 62-63).

Osmanlı Devleti'nde ise şer'i ve örfi vergiler olmak üzere iki tür vergi alınmaktaydı. Nu kapsamda İslami teamüllerin vergiyle ilgili olanlar şer'i vergileri içermekteydi. Gelenek, göreneklere göre alınan ve padişah tarafından konulan vergiler ise örfi

vergilerdi. Bu dönemde ise tımar sistemi kurularak, vergiyi toplama görevi kamu görevlilerine verilmişti. Bu görevliler ise toprağın işlenmesinden ve elde edilen gelirlerle sefer öncesi devletin askeri ihtiyacının karşılanmasından sorumlu tutulmaktaydı. Osmanlı Devletindeki bir adım ise 1839'da Mustafa Reşit Paşa tarafından hazırlanıp, Abdülmecid döneminde ilan edilen Gülhane Hattı Hümayunu yani Tanzimat Fermanı ile gerçekleşti. Tanzimat fermanında da padişahın vergilendirme yetkisini sınırlandıran hususlar bulunmaktaydı. Verginin herkesin ödeme gücü ilkesine göre alınması, yasaların herkes için eşit olması, mülkiyet hakkı tanınması, ceza kanunu çıkartılması gibi hususlar ise fermanın önemli maddeleri arasında yer almaktaydı (Aktel, 1998, syf. 179).

Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından sonra 1924 Anayasasıyla verginin tanımı yapılmış verginin kanuniliğinden bahsedilmiştir (Tezcan, 2003, syf. 133). Devlet kurulduktan sonra vergi sistemi tamamen değişmiş ve bu aşamadaki en önemli değişim ise Türk çiftçisinin üstünde çok büyük yük olan aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır. 1960-70'li yıllarda uygulanan vergilere zam yapılmış ve yeni vergiler eklenmiştir. 1961 yılında anayasaya verginin eşitliği ve genelliği ilkeleri eklenmiştir. 1971 yılında yapılan anayasa değişikliği ile vergilerin kanuniliği maddesi esnetilerek değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. 1980 yılından sonra ilave vergiler düzenlenmiş 1985'te Katma Değer Vergisi 2002 yılında ise Özel Tüketim Vergisi getirilmiştir (Güngör & Aydın, 2011, syf. 71). 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle Başbakan ve Bakanlar Kurulu kaldırılmıştır. Yeni sistemle Bakanlar Kuruluna ait olan yetkilerin tamamı Cumhurbaşkanlığına devredilmiştir. Böylece vergiyle ilgili düzenlemeler Cumhurbaşkanlığınca yapılmaktadır (Şahan, 2019, syf. 696).

1.3. Vergiye İlişkin Teorik Görüşler

Teorik görüşler değişim görüşü, sigorta primi görüşü, sosyal üretim giderleri katılma payı başlıkları altında incelenmektedir.

1.3.1. Değişim Görüşü

Uluslararası alanda vergi yetkisi konusunda yapılan araştırmalarda, verginin meşrulaştırılmasına yönelik önemli katkı sağlayan görüş değişim teorisi olarak

adlandırılmaktadır. Değişim görüşüne göre toplanan vergi, devlet tarafından sağlanan iç ve dış güvenliğin alınan mecburi fiyatı olarak belirtilmektedir. Bu görüş liberal iktisadın bir yansıması olarak da kabul edilmektedir. Aynı zamanda söz konusu görüşün temeli Eski Roma İmparatorluğuna kadar dayanmaktadır (Herekman, 1989, syf. 8).

Değişim görüşü serbest piyasadaki mal ve hizmetler ile fiyatın değişiminden kaynaklanan hareketin verginin meşrulaştırması ilkesine dayanmasıdır. Bunun sonucunda vatandaşların da kamu hizmetleri karşısında devlete vergi ödemesi yükümlülükleri bulunmaktadır (Turhan, 1987, syf. 16). Bu kapsamda Neo-Klasik iktisatçılar vatandaşların kamu hizmetlerinden ne kadar faydalandığının bulunabilmesi amacıyla marjinal fayda görüşüne başvurulmaktadır. Söz konusu görüşün kökeni ise değişim görüşüne dayanmaktadır (Akdoğan, 2009, syf. 128).

1.3.2. Sigorta Primi Görüşü

İstifade teorilerinin altında da incelenebilen sigorta primi görüşüne göre bütün vatandaşların devlet hizmetinin finansmanına katılması gerekmektedir. Vergiyi sigorta primine benzeten bu görüşte, vergi genel giderlerin bir karşılığı olarak görülmektedir. Aynı zamanda bu görüşün temeli vatandaşların mal ve can güvenliklerini güvence altına alabilmesi için devlete sigorta primi adı altında ödedikleri vergiye dayanmaktadır. Yine bu görüşe göre herhangi bir mal veya hayat sigortalarında uygulandığı gibi devlet de vatandaşların mal ve sigortalarını önceden güvence altına alan ve bunu farklı yollarla yapan bir kurum konumundadır. Bu nedenle vatandaşlar devlete sigorta primi yatırır gibi vergi ödemektedir (Aksoy, 1991, syf. 194).

Devleti sigorta şirketine, vergiyi ödemesi gereken kişilerin de şirketin müşterisine benzeten bu görüş günümüzde geçerliliğini yitirmiştir. Çünkü bu görüşte birçok boşluk bulunmaktadır. Bu durumun temel nedeni ise devlet, sigorta şirketinin aksine toplumdaki çıkarları ön planda tutması ancak sigorta şirketlerinin amacının kâr elde etmek olmasıdır. Yine sigorta şirketleri faaliyetlerini verilen prime göre yapmaktadır Oysaki devletin aldığı vergiler karşılıksızdır (Akdoğan, 2009, syf. 130).

1.3.3.Sosyal Üretim Giderleri Katılma Payı

Sosyal üretim giderleri katılma payı görüşüne göre, devlet tarafından alınmakta olan vergi, vatandaşlara sunulmakta olan kamu hizmetlerinin farklı bir türü olan sosyal üretime katılması karşılığında toplanan bir pay olarak belirtilmektedir (Aksoy, 1991, syf. 195). Katılma payında tüm vatandaşlar üreticilere benzetilmektedir. Devlet tarafından toplanan vergi bu kapsam altında ele alındığında kamu hizmetleri, sosyal üretime katkı sağlaması amacıyla sunulmaktadır. Vatandaşlar ise vergiyi, sosyal üretim giderlerinin karşılanması için ödemektedir (Turhan, 1987, syf. 19). Başka bir ifadeyle söz konusu bu görüşe göre, bu pay üretimden faydalanmak isteyen vatandaşların ödemesi gereken pay olarak ifade edilmektedir. Bu görüş kamu hizmetlerinin sosyal üretime yansıyan değerinin hesaplamasının mümkün olmaması ve kamu giderlerinin aynı zamanda kültürel ve sosyal amaçlara da yönelik olması noktalarında eleştirilmektedir. Bunun yanı sıra vergiyle söylenen faydanın ve katılma payının vatandaşlar arasındaki dağılımının eşit olmamasıdır (Yereli & Ata, 2011, syf. 26).

1.4.Vergi İle İlgili Temel Kavramlar

Her kavramın olduğu gibi verginin de daha iyi incelenebilmesi için bu konudaki temel kavramların ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Bu başlık altında verginin temel kavramları olan verginin konusu, matrahı, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, sorumlusu, vergi idaresi, vergi muafiyeti ve istisnası gibi unsurlar açıklanmaktadır.

1.4.1.Verginin Konusu

Vergi kaynağı olan her şey verginin konusu olabilmektedir. Bu doğrultu da genel anlamda verginin konusunu; mal, hizmet, gelir, sermaye ve olay oluşturabilmektedir. Bununla birlikte verginin konusunun neler olabileceğinin kesin olarak belirlemesi ya da sınırlandırması mümkün değildir. Bunun nedeni ise kanun koyucunun, vergi yükümlülüğünün olmasını hangi iktisadi sebebe bağladığının kesin olarak bilinmemesidir. Bu kapsamda gerekirse kanun o zamana kadar vergi getirilmemiş bir iktisadi sebepten ötürü vergi alınmasını yasalaştırabilmektedir. Bu vergilere örnek olarak; domuz vergisi, uşak ve hademe vergisi, pencere vergisi, bıyık vergisi, tuz vergisi gibi vergiler sayılabilmektedir (Nadaroğlu, 1989, syf. 230).

Etkin ve verimli bir vergi sisteminin olması ve bu sistemin devamlılığının sağlanabilmesi için vergi uygulaması kadar verginin hangi konulardan alınacağı ve hangi işlemlerden geçeceği de önem arz etmektedir. Günümüzde verginin konusu genel olarak maddi değer biçilebilen unsurlardır ve bu bağlamda yasalarla verginin ne üzerinden alınacağı belirlenmektedir. Dolayısıyla kanun koyucuyla getirilen vergiler isimlerini hangi konuyla ilgili getirildiyse o konudan almaktadır. Bu çerçevede verginin konusunda amaç; vergi yükümlülüğünün getirildiği olayın ya da konunun maddi açıdan işlemlerinin gerçekleşmesidir (Erdem vd., 2013, ss. 135). Bununla birlikte verginin konusu sadece maddi değeri olan ögeler olmayıp; hukuki işlem, fiziki varlık, vergi mükellefinin sosyal durumu gibi hususlar da verginin konusuna girebilmektedir. Ayrıca verginin konusu belirlenirken, kişilerin ekonomik durumu dikkate alınarak adaletli olunması gerekmektedir. Burada ekonomik durumu ifade eden ögeler ise gelir, servet ve tüketim olarak karşımıza çıkmaktadır (Işık, 2014, syf. 159).

1.4.2.Verginin Matrahı

Vergi matrahı; verginin hesaplanmasında kullanılan ekonomik değer veya miktar olarak tanımlanmaktadır (Karakoç, 2007, syf. 240). Çalışmanın bu kısmında matrah türleri ve matrah belirleme usulleri incelenmektedir.

1.4.2.1. Matrah Türleri

Vergi kanununda, verginin konusu belirtildiği gibi verginin matrahı da belirtilmektedir. Çünkü vergi, bu matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Matrah tespitinde ise "advalorem" ve "spesifik" olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi hesaplanırken vergi konusunun değeri dikkate alınıyorsa, ortaya çıkan matrah advalorem matrah olarak isimlendirilmektedir. Günümüzde gelir, kurumlar, servet, tüketim üzerinden alınan vergilerin ve gümrük vergilerinin büyük kısmı bu şekilde alınmaktadır (Dönmez, 2006, syf. 192). Advalorem matrah vergi adaletinin sağlanmasında daha etkindir. Aynı zamanda advalorem matrah verginin müdahaleye gerek olmadan artmasını sağlamaktadır. Advalorem vergilerde değer ve fiyat artışına bağlı olarak vergiden alınan verim artmaktadır (Aksoy, 1991, syf. 198).

Eğer bir vergi hesaplanırken verginin değeri olarak miktar, sayı, adet, litre gibi sayılabilir ve ölçülebilir özellikler dikkate alınıyorsa bu durumda spesifik matrahtan söz

edilmektedir (Yılmaz, 2019, syf. 7). Örneğin; yurtdışından getirilen televizyon ya da bilgisayarın ekran büyüklüğü, hava gazının metreküpü, taşıtların modeli ve ağırlığı spesifik vergilerin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Fiyat değişimlerinde, uygulanan verginin nisbi ağırlığının sürekli olarak değişmesi, spesifik vergilerin fiyat hareketlerini takibinin yeterli olmaması ve spesifik tarifelerin kurumlar, gelir ve KDV gibi belli vergi türlerine uygulanamaması sebebiyle spesifik tarife olarak uygulanan vergilerin sayısı günümüzde oldukça azalmıştır. Aynı zamanda Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) ve bazı gümrük vergilerinin alınmasında spesifik matrahtan yararlanılmaktadır (Orhaner, 2000, syf. 237). 2018 yılında yapılan düzenlemeyle MTV hesaplanırken "taşıt değeri" kriteri getirilmiş böylece MTV hem spesifik hem advalorem vergi haline gelmiştir (Güldalı, 2018, syf. 57).

1.4.2.2. Matrah Belirleme Usulleri

Vergi matrahının belirlenmesine ilişkin "Beyan Usulü", "Karine ya da Dış Göstergeler Usulü", "Götürü Usulü" ve "İdarece Takdir Usulü" olmak üzere dört farklı usul bulunmaktadır. Söz konusu unsurlar aşağıdaki şekilde özetlenmektedir:

- ***Beyan Usulü***: Vergi matrahının, yükümlüler veya vergi sorumluları tarafından vergi kanunlarının öngördüğü biçimde belirlenerek beyanname yoluyla vergi dairesine bildirilmesidir (Pehlivan, 2011, syf. 105). Beyan usulü modern bir matrah belirleme yöntemi olup hem vergi mükellefi hem de idare açısından birçok faydası bulunmaktadır. Vergi mükellefi idareye beyanda bulunarak, idarenin söz konusu beyana inceleme başlatması sağlanmakta ve doğru beyanda bulunmayan mükelleflere ceza uygulamasına gidilmektedir. Ayrıca bu usulde verginin konusunu oluşturan unsurların mükellefe en doğru şekilde aktarılması esas alınmaktadır. En önemli özelliği ise teoride vergi ödeme gücüne ulaşılması açısından için en uygun yöntem olmasıdır. Dikkat edilmesi gerek yönü ise etkin bir denetimi gerektirmesidir (Bilici, 2008, syf. 63).
- ***Karine ya da Dış Göstergeler Usulü:*** Vergi mükellefinin gelir ve servetinin kaynağı kabul edilen dış gösterge ve karinelerden faydalanarak verginin hesaplanmasıdır. Bu usulde vergi mükelleflerinden kazanç miktarları için bilgi talep edilmekte ancak kazançlarının hangi düzeyde olacağıyla ilgili karine ya da dış göstergeler hakkında bilgi istenip vergi alınması yoluna gidilmektedir

(Erdem, 1990, ss. 21). Örneğin; ödenen kiranın tutarı kişinin ödeme gücüne kanıt olarak gösterilebilmektedir. Binadaki kapı, pencere sayısı, baca, arazinin yüzölçümü, işçi sayısı, bulunulan şehir veya ülke gibi göstergelerle vergi hesaplaması yapılabilmektedir. Bu usulün tercih edilmemesinin sebebi herkese uygun olan karinenin olmaması ve vergi ödeme gücünü net bir şekilde yansıtmamasıdır (Akdoğan, 2009, syf. 144).

- ***Götürü Usulü:*** Vergiye tâbi olan değer ya da miktarın aynı durumdaki konu ve mükelleflerin bütünlük içinde toplu halde, tahmin yoluyla belirlenmesidir. Götürü usulü beyan usulünün tersi olarak da nitelendirilebilmektedir. Bu usulde; formaliteler oldukça az olup uygulanması kolaydır. Ayrıntıya girilmediği için mükellef üzerinde psikolojik baskısı fazla bulunmamaktadır. Bununla birlikte, verginin adalet ilkesiyle ters düşmektedir. Ayrıca vergi denetimindeki verimliliği azaltılabilmekte ve vergi erozyonu oluşturabilmektedir. Bu durum ise vergi tahsil aşamasını zorlaştırmaktadır (Taş, 1994, syf. 94).
- ***İdarece Takdir Usulü:*** Bu yöntemde vergi idaresinin vergi borcunu ayrı ayrı tespit etmesi ifade edilmektedir. İdarenin takdir hakkı, mükellefle ilgili belli karinelere göre ve kişisel vergileme unsurlarıyla kullanılmaktadır. Bu yöntem vergi mükellefleri açısından sakıncalı durumlar oluşturabilmektedir. Bu bağlamda matrah belirlenirken objektif değerlerden ziyade subjektifliğe bakılması mükelleflerin belirlenen matrahın doğruluğunu ispat etme çabası sonucunda olumsuz psikolojik etkilere neden olabilmektedir. Bu durum ise, özellikle sosyal ve ekonomik açıdan az gelişmiş ülkelerde siyasi baskıya neden olmaktadır. İdarece takdir usulü beyan esasını tamamlayıcı özellikte olup; ikmâlen, resen ve idarece vergi tarhında matrah belirlemeye gidilebilmektedir (Erdem, 1990, syf. 22).

1.4.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay İngilizce "taxable event" ya da "chargeable event", Almanca da ise "Steuertatbestand" olarak ifade edilmektedir. İngilizce anlamı vergi konusu olan ya da vergi konusu olabilecek olay olan kavramın Almancadaki karşılığı vergide tipiklik veya verginin tipikliği olarak belirtilmektedir (Saban, 2009, syf. 290). Vergi Usul Kanununun 19. Maddesine göre "vergiyi doğuran olay vergi alacağı, vergi kanunlarının

vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.'' şeklindedir. Başka bir ifadeyle verginin konusunun veya yükümlüsünün bir olay, durum ya da sözleşme gibi etkenlere bağlı olarak ortaya çıkmasıdır. Vergi mükellefi ve verginin konusu arasındaki bağı vergiyi doğuran olay sağlamaktadır. Verginin konusu her ne ise bunun sonucunda vergi borcu oluşmaktadır ve gerçek ya da tüzel kişiler açısından vergi borcunu oluşturan durum ise vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır (Bilici, 2018, syf. 83).

Vergiyi doğuran olayın tanımında uzlaşıldığı halde bu durumun oluşturduğu sonuçlar açısından görüş farklılıkları bulunmaktadır. Vergi borcunun vergiyi doğuran olay sonucu oluştuğu görüşün de olanlar ile devletin memurları aracılığıyla idare işlemler sonucunda vergi borcunun oluştuğu görüşünü savunanlar da bulunmaktadır. Bazı yazarlar vergi borcu vergiyi doğuran olay sonucu bazı yazarlar ise vergiyi doğuran olay sonucunda devletin memurları aracılığıyla yapılan idari işlemlerle oluştuğunu öne sürmektedir. İlk görüşü savunan yazarlara göre yasanın belirlediği şartlar gerçekleştiği noktada vergi borcu başlamaktadır. Yani vergi borcunun oluşması için devlet görevlilerince idari işleme gerek duyulmamaktadır. İkinci görüşte ise vergiyi doğuran olayın olması sonucu vergi işlemlerinin (tarh, tahakkuk gibi) tamamlanması gerekmektedir. Fransız akademisyen Gaston Jee ve Laferriere de bu görüşü savunmaktadır ve Jeze de bu durumu ceza hukukuyla açıklamaktadır. Ona göre ceza hukukunda suç unsuru olmadan hâkim ceza uygulayamazsa vergiyi doğuran olay olmadan da vergi dairesi işlem yapamamaktadır (Aksoy, 1991, syf. 51).

Vergiyi doğuran olay vergiye göre değişkenlik göstermektedir. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi, KDV'de ise mal veya hizmet alınmasıdır. Emlak vergisinde ise emlak'a sahip olunmasıdır. Vergiyi doğuran olaydaki bir diğer önemli husus ise verginin meydana geldiği tarihtir. Çünkü verginin gerçekleştirdiği tarihte yürürlükte olan kanun hükmü uygulanmaktadır. Bu kapsamda vergi oranları, verginin matrahı, indirimleri ya da ödeme zamanları yürürlükte olan kanuna göre belirlenmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 133). Ayrıca vergi borcunun oluşmasıyla ortaya çıkan yükümlülüklerin uygulanması için olan yaptırımlar vergiyi doğuran olayın olduğu tarihteki yasaya göre değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra zaman aşımının başlangıcının belirlenebilmesi de vergiyi doğuran olayın olduğu takvim yılını takip eden

takvim yılının ilk gününden başlamaktadır. Verginin tahsil edilmesinde çıkan anlaşmazlıkların büyük bir bölümü vergiyi doğuran olayda çıkmaktadır. Çünkü vergiyi doğuran olayın sonucunda vergi borcu doğmakta ve devletle mükellef arasında borç alacak ilişkisi kurulmaktadır (Karakoç, 2007, syf. 235).

1.4.4. Vergi İdaresi

Devlet vergi uygulamasını yerine getirmek için kamu gücünü kullanmaktadır. Bu noktada vergi idaresi, devletin merkez ve taşra yapılanmasıyla vergi kanunlarını uygulayıcısı konumundadır. Vergi Usul Knaunun 4. Maddesine göre vergi dairesi; mükellef tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Vergi idaresinin de bu kapsamda uygulanması için gerekli personel, araç gereç, yetki ve imkânlarının olması gerekmektedir. Kanun koyucu ülke gerçeklerini göz önüne alarak; vergi ilkelerinin yerine getirilmesi ve vergi uygulamasının başarılı olması planlı bir idareye bağlıdır. Gerekli tedbirlerin alınması ise yasa koyucunun vergi idaresine verdiği yetkiyle mümkün olabilmektedir. Böylelikle vergi uygulaması sağlıklı bir şekilde yürütülebilmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 150). Az gelişmiş ülkelerde vergi idaresine gereken önem verilmemekte, zayıf olan vergi idaresi ise bütün vergi sistemini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu durumda, mükellefin tespit edilmesi, mükellefin doğru beyanda bulunmaması, mükellefle idare arasındaki uyum, verginin tahsili ve vergide yapılan ihlalin tespiti sonucu verilmesi gereken cezalarda aksamalar yaşanabilmektedir (Kılıç, 2011, syf. 365).

1.4.5. Vergi Mükellefi

Mükellef; Arapça kökenli bir kelime olup, Türkçe'de yükümlü manasına gelen bir kelimedir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. maddesine göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ya da tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca mükellef kanunun vergi alacağının doğumunu bağladığı olay ile ilişkisinden dolayı, vergi borcunu gelirinden veya servetinden ödemek zorunda kalan kişi veya kurumlar olarak da tanımlanabilmektedir (Gerçek, 2005, syf. 157). Bu tanımda vergi mükellefinin maddi ve şekil unsurlarını içeren iki boyutlu ödevleri belirtilmektedir. Buradaki maddi unsur; vergi dairesi karşısında bireyin vergi borcunu ödemek zorunda olması, şekli unsuru ise, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde

gerçekleştirmiş olarak ifade edilmektedir. Ancak bu tanımlama vergi sorumlusunun borçlarını belirlerken, hakları konusunda açıklama yapmamaktadır (Saban, 2003, syf. 94).

1.4.6. Vergi Sorumlusu

VUK'un 8. Maddesine göre verg sorumlusu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle; mükellefine ait vergi borcu için vergi dairesine karşı muhatap olan ve vergi sürecinin son işlemi olan tahsilden sorumlu olan kişi vergi sorumlusudur. Vergi sorumlusuna personeli olan işverenler örnek olarak gösterilebilmektedir. Vergi mükellefi çalışan personel olup; vergi sorumlusu işveren olmaktadır. İşveren personele yaptığı ödemelerden vergi kesmekten ve bu vergiyi kanuni kurallar çerçevesinde ödemekten sorumlu tutulmaktadır (Akdoğan, 2009, syf. 153). Ayrıca vergi sorumlusu mükellefe ait olan vergi borcunu yatırdığı için aracılık faaliyetini üstlenmekte ve bu durum da önemli sonuçlar doğabilmektedir. Aymı zamanda hedeflenen tahsilatın etkisi kolaylıkla hissedilebilmekte ve vergi kaybının yaşanması azalabilmektedir (Nadaroğlu, 1989, syf. 231).

1.4.7. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Verginin genellik ilkesine göre herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür ancak kanun koyucu farklı sebeplerle vergilendirmeden vazgeçebilmektedir. Bu husus ise muafiyet ve istisna olmak üzere iki şekilde özetlenebilmektedir:

- ***Vergi Muafiyeti***: Vergi ödemekle yükümlü kişilerden kanunlarla belirlen bazı koşulları sağlamasıyla vergi dışı bırakılmasıdır. Bu durumda vergi muafiyeti oluşmaktadır. Bununla birlikte muafiyet, esasında ödeme gücü olan mükelleflerin ödemesi gerekenden daha az vergi vermesine olanak sağlıyorsa olumsuz etki oluşturabilmektedir (Özkara, 2004, syf. 153).
- ***Vergi İstisnası***: Vergilendirilmesi gereken konuların vergi dışı bırakılması şeklindeki uygulama olarak tanımlanabilmektedir. Vergide genellik ilkesi gereği herkesin vergiye tabi tutulmasını gerektirse de sosyal, ekonomik, mali, siyasi gibi sebeplerle muafiyet ve istisna uygulaması yapılmaktadır. İki durumda da

dikkat edilmesi gereken hususlar ise vergi kapsamına giren kişilerin ya da konuların olması ve vergilendirilmesi gereken kişi ya da konuların kanunlarla vergi dışı bırakılmasıdır (Akdoğan, 2009, syf. 155). İhracat, taşımacılık istisnası gibi durumlar vergi istisna uygulaması örnekleri olarak karşımıza çıkmaktadır (Acuner, 2016, syf. 156).

1.5. Vergileme İlkeleri

David Hume, John Locke gibi iktisatçılar 17. yüzyıldan beri hem kendilerinden önce hem de yaşadıkları zaman diliminde uygulanan vergilerin hedefine uygun kullanılıp kullanılmadığı ya da etkin bir şekilde alınıp alınmadığı hususunda araştırmalar yapmışlardır. Bu doğrultuda toplumların ortak anlayışı vergilerin etkin ve adaletli şekilde olması ve alınmasıydı. Böylelikle vergilerin etkin ve adaletli bir şekilde uygulanabilmesi ve pratikte bunun kolaylaşması için oluşturulan ölçütler vergi ilkelerini oluşturmaktadır. Maliye ilmi hakkında yapılan çalışmalarda ilk zamanlardan beri dikkat çekmiş olan vergileme ilkelerine ilişkin merkantalistler ve fizyokratlar bir takım doktrinler kurmuşlardır. Bu bağlamda Adam Smith, günümüzde de yararlanılan vergi ilkelerini belirlemiş, McCullock ve J. S. Mill daha sonraları Edgeworth, Dalton ve Pigou vergileme ilkeleri ile ilgilenmişlerdir (Akdoğan, 2009, syf. 197). Bu düşünürlerden sonra Mozzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti de Marco ve F.Y. Edgeworth gibi araştırmacılar da vergileme ilkeleri üzerinde ayrıntılı bir şekilde durmuşlardır. Çok yakın zamanlarda da bu konu ile ilgilenmiş olanlara rastlanmaktadır. Bunlara örnek olarak; W. Gerloff, H.M. Groves, J.F. Due, F. Neumark örnek olarak gösterilebilmektedir (Edizdoğan, 2004, syf. 226). Bu kapsamda, çalışmanın bu bölümünde Adam Smith, Adolf Wagner ve Fritz Neumark'ın vergilemeye ilişkin ilkelerine yer verilmektedir.

1.5.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

Klasik iktisadın savunucusu olan Adam Smith ile somut bir misyon kazanan vergileme ilkeleri zaman içerisinde değişim ve gelişime uğramıştır. Klasik dönemde anılan vergileme ilkeleri klasik vergileme ilkeleri olarak adlandırılırken; bu dönemden sonraki ilkeler modern vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmiştir. Bununla birlikte vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesinde önemli araçlardan bir tanesi olan

vergileme ilkeleri vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesinde ciddi bir yol gösterici konumundadır. Bu ilkeler uygulamada gerek mükelleflere gerekse vergi idarelerine sürecin işleyişi noktasında bilgiler verebilmektedir. Bu bağlamda Adam Smith 1776 yılında yayımladığı ‘’Ulusların Zenginliği’’ adlı eserinde söz konusu ilkeleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir (Teyyare & Dirican, 2022, syf. 4). Adam Smith'in vergilemeye ilişkin ilkeleri; iktidar, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkesi olmak üzere dört ilkeden oluşmaktadır.

1.5.1.1. Adalet İlkesi

Adalet(eşitlik) ilkesi herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Adam Smith, bu ilkeyi kamu harcamalarını, hissedarı o toplumda yaşayan bireyler olan mülkün idare giderleri benzetmesiyle açıklamaktadır (Nadaroğlu, 1989, syf. 293). Bu hissedarların sağladıkları yarara göre vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durmaktadır. Adam Smith'in ifade ettiği kural bugün kullanıldığı gibi adalet (eşitlik) ilkesi değil; iktisadi anlamdaki eşitliği açıklamaktadır. Başka bir ifadeyle, adaletin sağlanmasının mali aşamalarda vergi yükünden etkilenen mükelleflerin aşırı etkilenmeden vergi sürecinin sağlanmasıdır (Yereli & Ata, 2011, syf. 29). Vergilemede adalet ilkesini tamamlayan iki ilke bulunmaktadır. Bu ilkeler; faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesidir ve aşağıdaki gibi açıklanmaktadırlar (Erdem, vd., 2013, ss. 123-124):

- ***Faydalanma ilkesi;*** bireylerin kamunun sunduğu hizmetlerden yararlandıkları ölçüde vergi ödemelerini ifade etmektedir. Faydalanma ilkesi sadece karşılığın olduğu mal ve hizmetlerde etkisini göstermektedir. Şerefiye, resim, harç gibi vergi benzeri gelirlerde de hizmet karşılığı bedel ödendiğinden faydalanma ilkesi esas alınmaktadır ve bu hizmetlerden yararlanmayan bireylerin bedel ödemesine gerek bulunmamaktadır.
- ***Ödeme gücü ilkesi;*** kişilerin mali gücüne göre vergi alınmasını ifade etmektedir. Ödeme gücünü oluşturan ögeler ise; gelir, servet ve harcamalardır. Eskiden mali gücün göstergesi sadece servetken günümüzde gelir ve harcamalar da vergi kapsamına alınmaktadır.

1.5.1.2. Belirlilik İlkesi

"Kesinlik" adı da verilen bu ilkeye göre, her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergilerin; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli vb. açılardan keyfi değil kesin, açık ve belirli olması gerekmektedir Vergi kurallarının verginin ne zaman, nasıl ödeneceğini ve ödenecek tutarın nasıl hesaplanacağını açıkça belirlemesi gerekmektedir. Bununla birlikte vergi sistemi kurallarının mükelleflere, neyin vergiye tabi olup olmadığını ve vergi oran veya oranlarının ne olduğu konusunda bilgi sağlaması önem arz etmektedir. Bu açıdan belirlilik ilkesi, yükümlülerin ödeyecekleri verginin ödeme zamanı, yeri, miktarı ve biçiminin kesin ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir (Edizdoğan, 2004, syf. 228).

Belirlilik ilkesiyle mükellefin hakları korunmaktadır ve vergide keyfiliğin azaltılması hedeflenmektedir. Aynı zamanda belirlilik ilkesinin başarılı olabilmesi için verginin toplanması için görevlendirilen personelin mükellefe eksik bilgi aktarmaması ve tam bilginin aktarılabilmesi için personelin görev bilincinde olması gerekmektedir. Mükellefin vergi sistemlerine güvenebilmesi, üzerine düşen vergi borcuna tereddüt göstermemesi ve uyuşmazlıkların olmaması vergi kanunlarının açık olmasıyla ilişkilendirilmektedir (Sağbaş, 2008, ss. 209-210).

1.5.1.3. Uygunluk İlkesi

Uygunluk ilkesine göre verginin mükelleflerden en uygun zamanda ve şekilde alınması gerekmektedir. Mükellefler vergilerini öderken, vergi idaresinden kendilerine çeşitli kolaylıkların sağlanmasını istemektedir. Bu noktada, söz konusu isteklerin yerine getirilmesi sırasında "mümkün olduğu kadar kolaylık, gerektiği kadar sertlik" gösterilmesi gerekmektedir (Aksoy, 1991, syf. 223). Aynı zamanda uygunluk ilkesi vergilerin mükellefler açısından en uygun zamanda ve şartlarda alınması anlamına gelmektedir. Vergide uygunluk ilkesine uyulmadığı takdirde vergi tahsili zorlaştırarak gecikme gerçekleşebilmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 211).

1.5.1.4. İktisadilik İlkesi

Vergilemede iktisadilik ilkesi, vergilemenin maliyetinin mümkün olduğunca düşük olmasını ve vergilerin iktisadi hayatın işleyişini bozmamasını ifade etmektedir.

Vergilemenin maliyetinin düşük olması ise, toplanan vergilerin büyük bir bölümünün devlet hazinesine girmesinin sağlanması ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, vergi toplamak için yapılan giderlerin olabildiğince düşük tutulması gerekmektedir. Ayrıca iktisadilik ilkesi gereği, vergilemenin iktisadi hayatın işleyişini bozmaması ile vergilerin bireylerin, karar ve tercihlerinde rasyonel olmayan sapmalara neden olmaması amaçlanabilmektedir (Pehlivan, 2011, syf. 145-146).

1.5.2. Adolf Wagner'in Vergileme İlkeleri

Adolph Wagner'e göre, bir kişinin gelirinin kendi ve ailesinin geçimini sağlayabilecek olan gelirden fazla olan kısmı, kişinin vergi ödeme gücünü oluşturmaktadır (Aksoy, 1991, syf. 240). Bu doğrultuda Wagner'in ilkeleri, mali, iktisadi, ahlaki ve vergi tekniği ile ilgili ilkeler olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır.

1.5.2.1. Mali İlkeler

Adolf Wagner vergilerin öncelikle mali amaçla alınması ve devamlılık göstermesini vurgulamaktadır. Bu bağlamda da; mali ilkeleri diğer ilkelerden daha önemli görmektedir ve söz konusu ilkeleri yeterlilik ve esneklik ilkeleriyle açıklamaktadır:

- ***Yeterlilik İlkesi:*** Bu ilke vergilerin kamu hizmetlerinin karşılanmasında yeterli seviyede olması ve istikrarlı bir şekilde olması gerektiğini vurgulamaktadır. Bununla birlikte değişen kamusal ihtiyaçlara ve harcamalara cevap verebilecek nitelikte ve yeterlilikte olması gerektiğini belirtmektedir (Altay, 2015, syf. 142).
- ***Esneklik İlkesi:*** Vergiler, değişen kamusal ihtiyaçlar kapsamında diğer finansmanlardaki açığı kapatabilecek esneklikte olmalıdır. Wagner'a göre esneklik ilkesinin doğru bir ilke olmasının nedeni uzun süreli ve kısa süreli yapısal etkilerinin olmasıdır (Akdoğan, 2009, syf. 212). Eğer bu etkilerden ötürü vergi sistemi kamu kesiminde oluşan ihtiyaçları karşılayabilecek esneklikte değilse kamu faaliyetlerinde azalma olabilecek ya da finansmanın sağlanması için borçlanmaya gidilebilecektir (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016, syf. 2084).

1.5.2.2. İktisadi İlkeler

Wagner'in iktisadi ilkeleri uygun vergi kaynakları seçme ve vergi türlerinin seçiminden oluşmaktadır ve bunlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Turhan, 2009, syf. 299):

- ***Uygun Vergi Kaynakları Seçme İlkesi***: Bu ilke verginin tahsili için gerekli olan kaynakların belirlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Tahsilatın şahsi ve milli gelirden mi yoksa bu noktada bunlara ek olarak şahsi ve milli servet veya sermaye üzerinden mi olacağı belirlenmesi gerekmektedir. Bu kaynaklar arasında seçim yapılırken verilen karar ekonomi için de önem arz etmektedir. Wagner'e göre ise en uygun vergi kaynağı servet değil; gelirdir.
- ***Vergi Türlerinin Seçimi İlkesi***; Bu ilke verginin yansımasıyla ilgilidir. Bu bağlamda vergilerin mükellefteki etkisinin ne yönde olacağının tahmin edilmesi ve sonuçların ne olacağıyla ilgili yapılan tahminlere göre en uygun kararın alınması gerekmektedir. Hatta çıkan sonuçlara bakılarak vergi türlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Buradaki amaç hataların ortaya çıkarılması değil; sistemdeki eksikliklerin görüp dikkate alınmasıdır.

1.5.2.3. Ahlaki İlkeler

Wagner'in ahlaki ilkeleri genellik ve eşitlik ilkesinden oluşmaktadır. Ahlaki ilkelerde önem arz eden durum ise vergi adaletidir. Ahlaki ilkeler bu doğrultuda aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- ***Genellik İlkesi***; Bu ilke bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi ödemesi şeklinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi yükü belirli kişilere değil vatandaşlar ve ülkede yaşayan yabancılara yüklenmektedir. Aynı zamanda bu ilkeyle, sosyal sınıf farkı olmadan vergi ödenmesi amaçlanmaktadır (Üstün, 2003, syf. 7).
- ***Eşitlik İlkesi;*** vergilerin gelire uygun şekilde olması şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle vergide artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Vergide eşitlik; yatay ve dikey eşitli olarak ikiye ayrılmaktadır. Yatay eşitlik; sosyal ya da mali durumu aynı olan kişilerin aynı koşullarda vergiye tabi tutulmasıdır. Yatay eşitlik verginin ödeme gücüne göre değerlendirilmesi açısından önem arz

etmektedir. Dikey eşitlikte ise sosyal ya da mali durumu farklı olan kişilerin vergilendirilmesinin farklı olması vurgulanmaktadır. Eşitlik ilkesinde hedeflenen ise, verginin ödeme gücüne göre alınmasıdır (Akdoğan, 2009, syf. 202).

1.5.2.4. Vergi Tekniği İle İlgili İlkeler

Bu ilkeler; belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri olarak üç bölümden oluşmaktadır.

- ***Belirlilik İlkesi:*** Bu ilke verginin konusunun, mükellefinin, ödeneceği zamanın ve vergi oranının kanunlarla belirlenmiş olması ve mükelleflere gerekli açıklamaların yapılmış olmasını belirtmektedir (Tekbaş, 2010, syf. 135).
- ***Uygunluk İlkesi:*** Verginin mükelleflerden en uygun zaman ve biçimde en uygun yerde tahsilini ifade etmektedir. Uygunluk ilkesiyle, istenilen verginin mali gücü zorlamadan mümkün olduğunca kolaylıkla alınması amaçlanmaktadır (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016, syf. 2083).
- ***İktisadilik İlkesi:*** İktisadilik ilkesi verginin toplanmasında hedeflenen miktarın az maliyetle gerçekleştirilmesidir (Turhan, 1987, syf. 207).

1.5.3. Fritiz Neumark'ın Vergileme İlkeleri

Neumark (1975) mali güce göre vergileme ilkesine eş anlamlı olarak, nispilik prensibi-şahsi ödeme gücüne göre vergileme prensibi – iktidar prensibi kavramlarını kullanmıştır. Aynı zamanda Neumark'a (1975) göre mali güce göre vergileme ilkesi vergilemede adaletin önemli bir koşul'dur. Şöyle ki; "bireylerin vergisel malî güçleri vergi ölçüsünün en önemli kıstası olduğu müddetçe bu durum bugün - fakat daha evvelden de – âdil sayılmaktadır" (Neumark & Cankorel, 1975, syf. 80). Mali güç kavramının kapsamına, kişilerin gelirlerini, servetlerini ve kısmen de olsa tüketimlerini dâhil etmektedir. Bu anlamda kişilerin gelir, servet ve tüketimleri vergi ödeme güçlerinin temel bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Neumark'a göre vergilemede mali güç ilkesinin iki sonucu bulunmaktadır. İlki; kişilerin vergi mükellefiyetlerinin kişilerin mali güçleri ile sınırlanmasıdır. İkincisi ise vergi yükünün kişiler arasındaki göreceli dağılımı ile ilgilidir (Neumark & Cankorel, 1975, syf. 83).

Neumark'ın ilkeleri ahlaki ve sosyal vergi ilkeleri, vergi hukuku ve vergi tekniğine ilişkin ilkeler, mali ilkeler, iktisadi ve siyasi ilkeler olmak üzere dört başlıkta incelenmektedir.

1.5.3.1. Ahlaki ve Sosyal Vergi İlkeleri

Neumark bu ilkelerde vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik önemli bir ilke olan vergide eşitlik ilkesine nispilik ilkesinde eklenmesi gerektiğini olması gerektiğini belirtmektedir. (Akdoğan, 2009, syf. 202):

- ***Vergide eşitlik ilkesi;*** mükelleflerin ödeme güçlerine dikkat edilerek vergilendirme işleminin yapılmasıdır. Klasik vergi ilkesi olan vergide adalet ilkesini tamamlayan bir ilke olan eşitlik ilkesi bireylerin kişisel ve mali koşullarına göre vergilendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu ilke; yatay ve dikey eşitlik olarak incelenmektedir. Aynı ya da benzer konumda olan mükelleflerin aynı vergi şartlarıyla vergilendirmesi yatay eşitlik; farklı durumda olanların ayrı vergi şartlarıyla vergilendirilmesi dikey eşitliği ifade etmektedir. Aynı zamanda yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına dikkat edilmesi verginin topluma dengeli şekilde dağıtılmasına imkân vermektedir
- ***Nispilik ilkesi;*** mükelleflerin refah düzeyinde oluşan değişikliklerin vergi öncesi ya da sonrasında orantılı olmasıdır.

1.5.3.2. Vergi Hukuku ve Vergi Tekniğine İlişkin İlkeler

Neumark bu ilkeleri; uygunluk, açıklık, devamlılık ve iktisadilik ilkesi olarak dört başlık altında incelemektedir.

- ***Uygunluk İlkesi:*** Klasik ilkelerin yanında modern ilkeler arasındaki önemini ve yerini korumayı başaran uygunluk ilkesi vergi mükellefinden en uygun zaman ve şekilde verginin tahsil edilmesini ifade etmektedir. Bireylerin mali, sosyokültürel düzeyleri farklılık gösterdiği için her bir mükellefe göre uygun tarihlerin tek tek belirlenmesi mümkün değildir çünkü her mükellefin tek tek ayrıntılı incelenmesi mümkün olamamaktadır. Bu ilkeyle birlikte, mükellefi zorlamadan verginin toplanması hedeflenmektedir. Vergilendirmeye en uygun

zaman ise, söz konusu olan olayın gerçekleştikten sonra vergilendirme sürecinin başlamasıdır (Akdoğan, 2009, syf. 211).

- ***Açıklık İlkesi*:** Açıklık ilkesi vergi kanunlarının herkes tarafından net bir şekilde anlaşılmasıdır. Bu ilke detaylı olarak incelendiğinde verginin konusunun, matrahının, ödeme yeri ve zamanının mükellefe vergi idaresi tarafından açık şekilde belirtilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2009, syf. 213). Nitekim bir vergi uygulamasının başarısı öncelikle herkes tarafından anlaşılmasına bağlı olmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, bir vergi kanununun; okunabilir, doğru anlaşılır ve pratik olarak uygulanabilir olması gerekmektedir (Saraçoğlu & Ejder, 2002, syf. 41).
- ***Devamlılık İlkesi:*** Vergide devamlılık ilkesi verginin sadece belirli bir zaman aralığı için alınmadığını ifade etmektedir. Aynı zamanda bu ilke, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini kapsayan hükümlerin çok fazla değiştirilmemesi olarak da tanımlanabilmektedir. Neumark bu ilkeyle, vergi kanunlarındaki hükümlerle tarifelerle ilgisi olmayan vergi hukuku normlarının sadece geniş zaman aralıklarında ve genel çerçevelerde değiştirilmesi gerektiğini açıklamaktadır (Şenyüz, 1993, syf. 209). Bu ilkeyle, vergi kanunları çıkarıldıktan sonra hiçbir değişiklik ya da düzenleme yapılmayacağından ziyade belirli çerçevede değişiklilerin yapılması öngörülmektedir. Bu ilkenin en önemli özelliği, yapılacak değişikliklerin iktisadi, sosyal ya da siyasi nedenlere dayandırılarak gelişigüzel yapılmamasıdır. Devamlılığın olmadığı durumlarda vergiye tepki olacağı gibi mükellefin yönetime de güveni azalabilecektir (Herekman, 1989, syf. 158).
- ***İktisadilik İlkesi*:** Vergi tahsili için yapılacak maliyetlerin olabildiğince az olmasını anlatmaktadır. Başka bir görüşe göre vergilerin kişilerin çalışmasına engel olmamasıdır. Maliyetin az olması toplanan vergilerin önemli bir kısmının devlete kalmasını sağlamaktadır. O nedenle maliyetlerin az olması vergilerden alınan verimi artırmaktadır (Pehlivan, 2011, syf. 145).

1.5.3.3. Mali İlkeler

Vergilemede yeterlilik (verimlilik) ve vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi mali ilkelerin alt başlıklarını oluşturmaktadır.

- ***Yeterlilik (verimlilik) İlkesi;*** toplanan vergilerin kamu harcamalarının finansmanının büyük ölçüde karşılayacak seviyede olmasını ifade etmektedir (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016, syf. 2084).
- ***Vergi gelirlerinin kamu giderlerini karşılığı olma ilkesi;*** bireylerden vergilerin sadece kamu giderleri için alınması ve bu vergilerin sadece kamu giderleri için kullanılması gerektiğini ifade etmektedir (Karakoç, 2015, syf. 420).

1.5.3.4. İktisadi ve Siyasi İlkeler

İktisat düzeni ve siyaset ile ilgili vergilendirme ve icra politikasına yönelik ilkeler olmak üzere iki başlıktan oluşmaktadır.

1.6. Verginin Amaçları

Verginin amaçları mali ve mali olmayan amaçlar olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

1.6.1. Mali Amaçlar

Vergi kamusal mal ve hizmetlerin sağlanabilmesi için alındığı zaman verginin mali (fiscal) amacından söz edilmektedir. Bu doğrultuda verginin mali amacı; kamusal harcamaların karşılanması için verginin gelir kaynağı görülmesidir. En temel ve belki de en kıymetli görülen bu amaç, bütçede denkliği için de önem arz etmektedir. Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için otoritenin bazı mal ve hizmetlerin satın alınması gerekmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 134).

Harcamaların artmasına rağmen vergi oranlarında beklenen artış gerçekleşmiyorsa vergilerin farklı yöntemlerle artırılması gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan harcamalarının azaltılması ya da yeni düzenlemelerle vergide artışa gidilmesi yoluna gidilebilmektedir. Ancak bireylerin refah seviyesi sosyoekonomik dengenin sağlanması için yapılan harcamaların azaltılması kolay olmamaktadır. Bu bağlamda sektörlere yönelik yatırımların özendirilmesi, ekonomiye hareketlilik katarak iş gücü kapasitesinin artırılması, spekülatif hareketlerin önlenmesi, tasarrufların artırılması için de verginin mali amacı kullanılabilmektedir (Eker, 2005, syf. 14).

1.6.2. Mali Olmayan Amaçlar

Adolph Wagner 19. yüzyılın sonunda verginin sadece mali değil mali olmayan amaçlarının da önemini vurgulamıştır. 1940'lı yıllarda ise verginin sadece mali amacı değil mali olmayan amaçları sayesinde ABD, Almanya, Japonya, İngiltere gibi ülkeler 1929 Büyük Buhran'ın olumsuz etkilerinden kurtulmaya başlamışlardır. Aynı zamanda Abba P. Lerner'in verginin sadece mali amaç doğrultusunda kullanılmasını eleştirmesi de mali olmayan amaçların öne çıkması etkili olmuştur (Şen & Sağbaş, 2017, ss. 20-26). Bununla birlikte mali olmayan amaçlar sosyal veya siyasi hayata yönelik olan amaçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Klâsik maliyede verginin mali amacı öne çıkarken; modern maliye verginin mali amacının yanında mali olmayan amaçlarının da izlenmesini savunmaktadır. Başka bir ifadeyle modern maliye vergiyi sadece gelir elde etme amacı olarak görmeyip; tarafsız vergi politikasını benimseyen klasik anlayışı benimsememektedir (Göker, 2011, syf. 15). Bu doğrultuda verginin mali olmayan amaçları aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir:

- ***İktisadi Amaç:*** Geliştirilmesi düşünülen hizmet ve sektörler için vergi teşviki uygulanması ya da iktisadi durumlar gereği vergilerin artırılması gerekebilmektedir. Bu bağlamda halktan veya firmalardan alınan vergiler uygulanan politikalarla yaşanan gelişmelerle yakından ilişkilidir. Sektörlere canlılık katılması, işgücü kapasitesinden alınan verimin artırılması ve bunun için gerekirse teknolojiden yararlanması amacıyla vergilerden faydalanılmaktadır. Böylelikle uluslararası rekabete karşı ekonomide koruma sağlanabilmektedir (Susam, 2016, syf. 232).
- ***Sosyal Amaç:*** Sosyal devlet ilkesi gereğince toplumdaki adaletin dengelenmesi için gerekli iki unsur olan gelir ve servet dağılımının toplumun her kesimine adil dağıtılması sosyal amacın gerçekleştirilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için de artan oranlı vergilerden yararlanılmaktadır. Ayrıca bireylerin gelirlerine ek vergi getirilmesi, mal ve hizmetlerden alınan vergilerin lüks gruba girip girmemesi, yaşlı ya da devletin korumasına ihtiyaç duyan kişilerin vergiden muaf tutulması gibi durumlar da verginin sosyal amacının yerine getirildiğini göstermektedir (Ferhatoğlu, 2005, syf. 78).

- ***Diğer Amaçlar:*** Burada vergilerle ilgili olarak hedeflenen amaç beklenmedik ya da öngörülmeyen durumlara yöneliktir. Ekonominin daralma dönemlerinde vergiler kısılıp harcama yapılarak gelirde artış sağlanabilmektedir. Ekonominin genişleme dönemlerinde ise vergiler artırılarak ve talep kısılarak enflasyon düşürülmeye çalışılmaktadır. Siyasi açıdan bakıldığında uluslararası vergi uyumlaştırılması da bu bağlamda ele alınmaktadır. Böylelikle vergi sadece gelir için toplanmamakta ve verginin siyasi amacının yerine getirilebilmesi adına basamak olarak kullanılmaktadır. Halk sağlığının korunmasına yönelik hedefler ya da olumsuz seyreden durumlarla savaşılması, üretim sektörlerinin korunması gibi amaçlar da diğer amaçlara dâhil edilmektedir (Kirmanoğlu, 2013, syf. 267).

1.7. Vergilendirme Süreci

Vergi belli bir düzen içerisinde toplanmaktadır ve vergiyi doğuran olayla vergi süreci başlamaktadır. Vergilendirme süreci ise; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının tamamlanmasıyla oluşan işlemdir. ‘’4T’’ olarak da bilinen bu süreçte amaç verginin mükelleften alınıp hazineye aktarılmasını sağlamaktır. Çalışmanın bu kısmında söz konusu süreç işlenmektedir.

1.7.1. Tarh

Tarh kelimesinin kökeni Arapça olup; dağıtma, bölme, düzenleme anlamlarına gelmektedir. Tarh kavramının maliyedeki karşılığı ise vergilendirme, vergi koyma, kanunlarla belirlenen vergiyi uygulamaktır. VUK’un 20. Maddesine göre tarh; vergi alacağının kanunlarınd gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak alacağın miktar olarak tespitinin yapılması olarak ifade edilmektedir. Verginin tarh edilebilmesi için matrahının bilinmesi gerekmektedir. Ayrıca tarh işlemi ile vergi borcunun miktarı belirlenmektedir. Bu bağlamda verginin tarhıyla vergi borcu yetkililerce tespit edilip hesaplanmaktadır (Tuncer, 2003, syf. 164). Verginin tarh edilmesinde beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re’sen tarh ve idarece tarh olmak üzere dört yöntem bulunmaktadır. Söz konusu yöntemler aşağıdaki şekilde açıklanabilmektedir:

- ***Beyana dayalı tarh*** mükellef tarafından verginin yazılı şekilde vergi dairesine bilgi vermesiyle gerçekleşmektedir. Vergi mükellefleri sadece ihtirazi kayıtla beyan ve işlemde hata bulunması durumunda dava açabilmektedirler. Aksi takdirde dava açma hakları bulunmamaktadır. Bu yöntemde tarh ve tahakkuk işlemleri birlikte gerçekleşir. Bunun nedeni ise mükellefin vergiyi kendisi belirlediği için itiraz etmeyeceği düşüncesinin olmasıdır. Vergi idaresi de mükellef beyanından sonra tahakkuk fişi keserek vergi aşamaları aynı zaman diliminde gerçekleşir (Öncel vd., 2004, syf. 96).
- ***İkmâlen tarh*** ise VUK'un 29. maddesinde vergi tarh edildikten sonra bu vergiye bağlı olarak olarak ortaya çıkan defter, kayıt ya da belgelere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah ve matrah farkı üzerinden alınacak verginin tah edlmesi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir iadeyle vergi dairesince mükelleften ek bilgi, belge ya da düzeltmeler isteyerek vergi borçlarının yeniden hesaplanmasıdır. İkmalen tarhın resen tarh dan ayrılan yönü, eklenecek matrahın veya matrah farkının kayıt ve belgelerden ortaya çıkarılması ve yasaya uygun şekilde düzenlenmesidir. Bu durumda fiş, fatura, makbuz gibi düzenlenen belgeler delil kabul edilmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 246).
- ***Resen tarh*** ise VUK'un 30 maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde fade edilmektedir. Vergi'nin tamamen ya da kısmen defter, kayıt ve belgelere göre tespitinin yapılamadığı durumlarda vergi dairesince kendi başına ya da en yakın şekilde tahmin yürütülerek tespitinin yapılmasıdır. Bu durumda vergi dairesi tarafından yapılan tespit doğru kabul edilir (Karakoç, 2007, syf. 246).
- ***İdarece vergi tarhı*** ise ikmalen ya da resen tarhın olmadığı durumda yani mükellefin verginin tarhı için belirlenen günde başvurmaması ya da vergiyle ilgili yapılması gerekenleri yapmadığı durumda yasal olarak verginin idarece belirlenmesidir. İdarece vergi tarhına ''düzeltme tarhı'' da denilmektedir. Emlak vergisinin tarhı bu şekilde yapılmaktadır (Şentürk, 2023, syf. 414).

1.7.2. Tebliğ

Tebliğ Arapça kökenli kelime olup; bildirme, haber verme anlamına gelmektedir (Ruhi, 2008, syf.19). Vergi mükellefinin üzerine düşen vergi borcundan haberdar olması için yazı ya da ilân yoluyla mükellefe tarh edilen verginin bildirilmesine ‘’tebliğ’’ denilmektedir. Tebliğ işlemi gerçekleşmeden diğer aşamalar olan tahakkuk ve tahsil işlemlerine başlanamamaktadır. Ayrıca tebliğ tarh ve tahakkuk arasında köprü görevini üstlenmektedir. Aynı zamanda tarh tebliğ ve tahakkuk işlemleri genelde birlikte yapılmaktadır. Tebliğin mükellefe hiç yapılmaması veya usulüne göre yapılmamış olması verginin geçersiz olmasına neden olmaktadır (Nadaroğlu, 1989, syf. 237).

Tebliğ usulleri ise posta ile tebliğ, ilan yoluyla, memur aracılığıyla, dairede ya da komisyon da tebliğ olarak dört bölümde incelenmektedir:

- ***Posta ile tebliğde*** tebliğin kime yapıldığı ya da tebliğin ne zaman yapıldığı gibi bilgiler bulunmaktadır. Muhatabın adresine kapalı zarf teslim edildiğinde tebliğ yapılmış sayılmaktadır. Vergi işlemlerinde aslolan posta ile tebliğdir (Karakoç, 2007, syf. 267).
- ***İlân yoluyla tebliğ*** başta gazete olmak üzere diğer iletişim araçlarıyla yapılmaktadır. İlân yoluyla tebliğ yapılması için alışılagelmiş tebliğ usullerinin denenip sonuca ulaşılamamış olması gerekmektedir. Vergi mükellefinin adresinin bilinmemesi, adresin yanlış bildirilmesi gibi durumlarda ilân yoluyla tebliğ yapılmaktadır (Öncel vd., 2004, syf. 105).
- ***Memur aracılığıyla yapılan tebliğ*** posta ile yapılan tebliğe benzemektedir. Bu yöntemde farklı olarak burada maliye memurlarınca tebliğ işlemi yapılmaktadır. Memur aracılığıyla yapılan tebliğe özellikle acele edilmesi gereken durumlarda başvurulmaktadır (Erdem vd., 2013, syf. 159).
- ***Dairede ya da komisyonda tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ*** de tercih edilen yöntemlerdendir. Dairede ya da komisyonda tebliğ de mükellefe maliye dairesinde veya komisyonda tebliğ yapılmaktadır. Daire de ya da komisyonda tebliğin yapılması için mükellefin bunu kabul etmesi gerekmektedir. Bu noktada diğer tebliğlerden ayrılmaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle olan yeniliklerden biri elektronik tebliğdir (Çelik & Yüce, 2020, syf. 149).

1.7.3. Tahakkuk

Tahakkuk, Arapça bir kelime olup; bir alacağın veya borcun ödenebilecek duruma gelmesi, alacak hakkının olması anlamlarında kullanılmaktadır (Seyidoğlu, 2002, syf. 592). Verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek duruma gelmesidir. Başka bir ifadeyle verginin tahsil edilebilir hale gelmesi olarak tanımlanmaktadır. (Nadaroğlu, 1989, syf. 236).

Vergiler tarh edilirken hesaplamada yanlışlık yapılabilmektedir. Bu kapsamda durumu fark eden vergi mükellefinin itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Verginin tahakkuk edebilmesi için bu yanlışların giderilmesi gerekmektedir. Ayrıca tahakkuk, yapılan tarhlara göre farklılık gösterebilmektedir. Beyana bağlı vergilerde tahakkuk fişi düzenlenmekte, istisnai durumlarda beyana bağlı vergilerde tahakkuk fişi yerine ihbarnameyle verginin tebliği yapılmaktadır. Tahakkuk fişiyle tarh işlemi gerçekleştiğinde aynı zamanda vergi tebliğ de edilmiş sayılmaktadır. Bunun sonucunda ise alacak tahakkuk etmektedir. Yükümlünün tahakkuk fişini almaması verginin tahakkukuna engel olmamaktadır. Mükellefe posta yoluyla ya da elektronik araçla fiş iletilmektedir (Karakoç, 2007, syf. 274). Mükellefin beyanı verdiği zaman tahakkuk gerçekleşmiş kabul edilmektedir çünkü mükellefin kendi beyanına itiraz etmeyeceği düşüncesi bulunmaktadır. Bunun istisnası ise ihtirazi kayıtla yapılan beyandır. Bu bağlamda, vergi yükümlüsü vergiye tabi olup olmadığı konusunda kuşkuya düştüğünde ihtirazi kayıtla yapılan beyannamede bulunmaktadır. İhtirazi kayıtın olması için vergi yükümlüsünün vergi matrahının belirli tutarını beyan etmiş olması, beyan edilen tutarların tarh edilmesi halinde vergilendirilmemesi için dava açma hakkı bulunduğunu belirtmesi veya dilekçede bunun belirtilmesi gerekmektedir (Taşdelen, 2007, syf. 290).

1.7.4. Tahsil

Tahsil kelimesi de Arapça kökenli olup; borcun ödenmesi, hesabın kapatılması, alacak anlamlarına gelmektedir (Seyidoğlu, 2002, syf. 593). Tarh, tebliğ ve tahakkuk eden verginin son aşamasını tahsil oluşturmaktadır. Verginin tahsili vergi borcunun ödenmesidir. Tahsil hukuki ve maddi bir işlemdir. Verginin tahsili gerçekleştikten sonra verginin ödendiğine dair belge olan makbuz düzenlenmektedir. Bununla birlikte verginin tahsilinde mükelleften beklenen kendi iradesiyle ödeme yapmasıdır. Eğer vergi

zamanında ödenmediyse vergi ilerleyen dönemlerde de ödenebilmektedir. Bu durumda mükelleften vergi zamanında ödenmediği için gecikme zammı alınmaktadır. Ayrıca verginin tahsili esnasında mükellefe kolaylık sağlanması amacıyla taksitlendirme yapılabilmektedir (Karakoç, 2007, syf. 282).

İltizam, ihale, devlet memurları yoluyla tahsil, verginin kaynakta kesilmesi, değerli kâğıtlarla verginin ödenmesi tahsil yöntemleri olarak uygulanmaktadır (Öncel vd., 2004, syf. 108). İhale usulü tahsil iltizam sistemine benzemektedir. Burada da tahsil işlemi devlet eliyle mültezim denilen kişilere bırakılmaktadır. Tek fark vergiler toplanmakta ve tutardan belli bir yüzde kişilere bırakılmaktadır. Devlet memurları yoluyla tahsil yönteminde tahsil işlemini memurlar yapmaktadır. Verginin kaynakta kesilmesi ise ödeme yapıldığı anda verginin kesilmesidir. ‘’Stopaj’’ olarak da bilinmektedir. Verginin kaynakta kesilmesi yöntemi tahsili en kolay olan ve maliyetin en az olduğu tahsil yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Değerli kâğıtlarla verginin ödenmesi ise günümüzde uygulanmamakta olup geçmişte pul yapıştırılarak ya da değerli kâğıtlar verilerek tahsil yapılmıştır (Erişir, 2010, syf. 232).

1.8. Vergi Sınıflandırması

Vergiler savunma, sağlık, eğitim gibi birçok gereksinimin giderilmesinde yani kamu finansmanının sağlanması amacıyla toplanmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde vergi sınıflandırması konusuna göre gelir, servet ve harcama vergileri açıklanmaktadır.

1.8.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Ekonominin gelişmesiyle birlikte en önemli vergi gelirini gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu doğrultuda gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

1.8.1.1. Gelir Vergisi

Sanayileşmenin etkisiyle 20. yüzyılda gelir vergisi oranlarında yapılan artışlar 1980’li yıllara kadar devam etmiş; 1980’den sonra vergi politikaları özellikle Amerika’da uygulanan arz yanlı ekonomilerle gelir vergilerinde artış durmuştur. Fakat bu ekonomilerin oluşturacağı indirim çalışma ve tasarrufta etki etmeyince gelir vergileri

afaki ölçüde olmasa da artırılmıştır. Mesela 1902 yılında gelir ve kurumlar vergisinin bütün vergiler içindeki payı %0.3ken 1940 yılında %20.9 oranında 1960'da %54.1'e yükselmiş 1988'de %37.5 olmuştur. Japonya'ya bakıldığında bu oran 1888'de %1.5 iken 1908'de %14 1974 yılında ise %52.4'e yükselmiştir (Korkmaz, 1982, syf. 74).

Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılı içindeki kazanç ve iratları üzerinden toplanan dolaysız vergiler olarak tanımlanmaktadır. Kazanç ve iratların kapsamına ise; ticari ve zirai kazançlar, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve diğer kazanç ve iratlara girmektedir. Bununla birlikte gelir vergisi kişisel bir vergi olup; bu vergiden sorumlu olan kişilerin şahsi ve ailevi durumlarına bakılmaktadır. Bunun yanında ödeme gücüne göre de alındığı için adil bir yapısı bulunmaktadır. Bununla birlikte gelir vergisiyle ilgili iki teori benimsenmektedir. Birincisi; Von Hermann tarafından ortaya atılan, vergi hukukçusu Fuisting ve Adolph Wagner tarafından geliştiren *Kaynak Teorisi*dir. Burada gelirin düzenli ve devamlı olması esastır. Dolayısıyla devamlılığı olmayan bahis oyunları, piyango, bağışla elde edilen kazançları kapsamamaktadır. Kaynak teorisinin devamlılığı olmayan kazançları içermeyip, daha kolay belirlenebilen gelirleri içermesi gelişmekte olan ülkeler tarafından tercih edilme nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır. Kaynak teorisi; vergi tanımı dar olması nedeniyle vergilendirmeyi azalttığı, vergi kaçakçılığıyla mücadeleyi zorlaştırdığı ve verginin en temel özelliği olan adalet ilkesini göz ardı ettiği noktalarında eleştirilmektedir (Nadaroğlu, 1989, syf. 337). Bir diğer teori *Safi Artış Teorisi*'dir. Safi artış teorisi 1891 yılında George Von Schanz ve Prof. Haig tarafından geliştirilmiştir. Burada ne olursa olsun belirli bir dönemdeki servet ya da gelirindeki artışın dikkate alınmasıyla vergilendirmeyi öngörmektedir. Yani devamlılığı olan gelirler ve sermayede olan (miras, ikramiye, bağış, kumar) devamlılık göstermeyen gelirler de değerlendirilmektedir (Dinçer & Kalelioğlu, 2013, syf. 88).

1.8.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi; gelir vergisine konu olan unsurların kanunda belirtilmiş kurumlar tarafından elde edilmesi halinde kurumların tüzel kişiliği sonucu safi kazançları üzerinden alınan vergi olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2009, syf. 261). Bununla birlikte kurumlar vergisi 19. yüzyılın sonlarında tamamlayıcı vergi olarak alınmaya başlanmıştır (Turhan, 1987, syf. 105). Başka bir ifadeyle objektif, dolaysız vergi olarak

nitelendirilmektedir (Nadaroğlu, 1989, syf. 344). Kurumlar vergisinin alınması gerektiğini savunanlar ile alınmasının gerek olmadığını savunan iki farklı görüş bulunmaktadır. Kurumlar vergisinin alınmasının gerektiğini savunanlar; kurumların kazandığı hukuki kişilikten dolayı sorumluluk, amaç sahibi ve ayrı kazançlarının olduğunu ifade edip bu nedenle vergilendirilme yapmanın gerekli olduğunu belirtmişlerdir (Ozansoy, 2010, syf. 133). Kurumlar vergisinin alınmasına gerek duyulmadığını savunanlar ise kurumların amaçlarının ve yöntemlerinin yöneticiler tarafından belirlendiğini bu nedenle kurumlar vergisinin ayrı vergi olarak alınmasına ihtiyaç duyulmadığını ifade etmektedirler (Akdoğan, 2009, syf. 262).

1.8.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet bireylerin mevcut ekonomik mal varlığı olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla servet üzerinden alınan vergiler sübjektif yani kişisel vergilerdir. Söz konusu vergiler sürekli alınan vergiler olabileceği gibi, bir kereliğine de alınabilir. Bir defaya mahsus alınan vergiler olağanüstü dönemlerde yani ekonomik kriz, savaş gibi durumlarda finansman ihtiyacının karşılanmasında kullanılmaktadır. Genel servet vergileri ise emlak, veraset ve intikal, motorlu taşıtlar vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2009, syf. 263).

1.8.2.1. Emlak Vergisi

Servet vergileri içinde en yaygın vergilerden olan emlak vergisi kişilerin sahip olduğu gayrimenkullerden alınan, objektif, değer esaslı, sürekliliği olan yerel yönetimler tarafından alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır. Emlak vergisinin yerel yönetimlere bırakılmasının nedeni servete konu olan unsurların ve bu unsurların değerini etkileyen hizmetlerin belediye sınırları içinde gerçekleşmesidir. Emlak vergileri ABD, Japonya, Nijerya gibi ülkelerde tamamen belediyelere bırakılmakta; Fransa, Meksika, Endonezya gibi ülkelerde ise merkezi yönetimlere bırakılmaktadır. Karma sistemin uygulandığı ülkeler ise Çekya, Macaristan, Polonya gibi ülkelerdir. Türkiye'de emlak vergisi 1985 yılından sonra yerel yönetimler tarafından alınmaktadır (Çağdaş & Gür, 2003, syf. 31).

1.8.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Servet vergisinin en tipik vergisi olan veraset ve intikal vergisi; murisin hayatı boyunca yaptığı tasarrufların vergilendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Turhan, 1987, syf. 270). Dolayısıyla mükellefle servet arasında bağlantının kurulmasını sağlayıp denetlenmesinin sağlandığı vergi olarak da tanımlanabilmektedir (Ortaç, 2002, syf. 218). Ayrıca veraset ve intikal vergisi düzenli olarak alınan bir olarak olmayıp ölüm veya karşılıksız intikaller sonucu alınan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Şafak &Yurtsever, 2015, syf. 27).

Sosyal açıdan önem verilmesine rağmen veraset ve intikal vergisinin kamuya gelir sağlaması yönünden çok bir önemi bulunmamaktadır. Üzerinde durulmasına rağmen vergiden istenilen verim elde edilememekte hatta ekonomik açıdan neden olduğu olumsuzluklar giderilememektedir. Ayrıca veraset ve intikal vergisinin sermaye birikiminde negatif etki yarattığı da düşünülmektedir. Bununla birlikte Veraset vergisinin fırsat eşitliğine neden olması ve genel servet dağılımını bir nebze de olsa gidermesi verginin alınmasındaki olumlu etkiler olarak değerlendirilmektedir (Ömür & Giray, 2019, syf. 75).

1.8.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV)

Motorlu taşıtlar vergisi taşıtların trafikte kullanılması için alınan yıllık ödeme olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, syf. 381). Başka bir ifadeyle taşıtların motor hacmi, yaş, ağırlık, kasko sigorta değerine göre alınan vergi olarak açıklanmaktadır (Akdoğan, 2009, syf. 268). Ayrıca birim başına alınan spesifik bir vergi olarak ifade edilmektedir (Kabakçı Karadeniz, 2011, syf. 11). 2018 yılında yapılan düzenlemeyle MTV hesaplanırken "taşıt değeri" kriteri getirilmiş böylece MTV hem spesifik hem advalorem vergi haline gelmiştir (Güldalı, 2018, syf. 57).

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde büyük önem arz eden MTV taşıt alımı, yol kullanımı ve taşıtların taşıdığı mala göre farklı şekillerde uygulanabilmektedir. Dolayısıyla MTV'nin matrahının her ülkede aynı ya da benzer şekilde olması mümkün olamamaktadır. Bununla birlikte günümüzde çevre politikaları bu vergide kendini iyice hissettirmektedir. Bu nedenle çevre kirliliğine yol açan araçlardan alınan verginin

yüksek olması, çevre politikasında karbondioksit salınımının azaltılmasının amaçlanmasıyla sağlık politikasına yön verilebilmektedir (Polat & Eser, 2014, syf. 272).

1.8.3. Harcamalardan Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler bireylerin tüketimi sonucunda alınan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple söz konusu vergilere dolaylı vergiler de denilmektedir. Bununla birlikte harcama üzerinden alınan vergiler, bireylerin harcamaları sonucunda vergi fiyatın içinde olduğu için adaletsiz olarak nitelendirilebilmektedir. Bu doğrultuda harcama üzerinden alınan vergiler başta Katma Değer Vergisi (KDV) olmak üzere Özel İletişim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Damga Vergisi ve Gümrük Vergisi başlıkları altında incelenmektedir.

1.8.3.1. Katma Değer Vergisi (KDV)

KDV harcamalar üzerinden alınan bir muamele vergisi olup vergilerin en gelişmiş türü olarak nitelendirilmektedir (Öncel vd., 2004, syf. 401). Ayrıca mal ve hizmetlerin üretiminden tüketimine gelene kadar tüm aşamaların dâhil edildiği çok aşamalı, her iktisadi aşamada ortaya çıkarılan ya da ilave olunan vergi olarak da ifade edilmektedir (Şenyüz, 1999, syf. 414).

KDV'nin dört farklı türü bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi tanımlanabilmektedir:

- ***Gayrisafi Hasıla Tipi KDV'***de satış fiyatından çıkarılacak alış maliyetlerine sermaye malları dahil edilmemektedir. muafiyet ve istisnalar da bulunmamaktadır. Bu uygulama sermayesi yoğun teşebbüslerde zorlanmaya sebep olmaktadır. Bunun nedeni ise iki kez vergilendirilmeye gidilmesidir. Gayrisafi Hasıla tipi KDV; (Matrah = Katma Değer = (Satışlar + Stoklar) - Alışlar, şeklinde hesaplanmaktadır (Turhan, 1987, syf. 159).
- ***Gelir Tipi KDV***'de tüketiciye gelene kadar olan her üretim aşamasındaki net katma değer vergiye tabi tutulmaktadır. Bu net katma değer ise her bir aşamadaki katma değerden yatırım mallarına ayrılan amortisman paylarının çıkarılmasıyla bulunmaktadır. Gelir tipi KDV Matrah = (Satışlar + Stok

Artışları) - (Alışlar + amortismanlar) şeklinde hesaplanmaktadır (Aksoy, 1991, ss. 245).

- ***Tüketim Tipi KDV;*** tüketicinin tercih ettiği mal ve hizmetten firmanın satış hasılatını düşürmesiyle oluşmaktadır. Sadece tüketim vergiye tabi tutulmaktadır. Bu tür katma değer vergisinin doğru bir şekilde yapılabilmesi için üreticinin katma değerinden işletmenin satın aldığı yatırım mallarının ederinin alınan yılda indirilmesi gerekmektedir. Tüketim tipi KDV; Matrah = Tüketim = Ücret + Kar + Faiz + Rant + Amortisman – Yatırım olarak hesaplanmaktadır (Turhan, 1987, syf. 160).
- ***Ücret Tipi KDV;*** sermaye gelirlerinin katma değerden indirilmesiyle olmaktadır. Bu tür uygulama da sadece ücret miktarının matrah olması, müteşebbislerin sermaye yoğun teknolojiye yönelmesine neden olmaktadır. Ücret tipi kdv'nin matrahı; Matrah = Milli Gelir - Kar- faiz - Rant = Ücret olarak hesaplanmaktadır (Özcan, 2015, syf. 3).

KDV'nin hesaplanmasında toplama ve çıkarma olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. Toplama yönteminde matrah olan katma değer, işletmedeki ücret, faiz, rant ve kârın toplanmasıyla elde edilmektedir. Çıkarma yönteminde ise matrah, firmanın satışlarından alışların çıkarılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Akabinde vergi oranı çıkan sonuca uygulanmaktadır. Vergi mahsubu yöntemi katma değer vergisinin hesaplanmasında en fazla tercih edilen yöntemdir (Uluatam, 2001, syf. 393). KDV'nin olduğu ülkelerde bu yöntem kullanılmaktadır. Dolaylı hesaplama yöntemi olarak da bilinen bu yöntemin temel faydası vergi yükü ve hasılat da azalma olmadan üretimden dağıtıma kadar geçen sürede vergi oranlarının farklılık gösterilmesine olanak vermesidir. Bir diğer avantajı ise vergi sisteminin kontrol edilebilmesini sağlamasıdır (Özcan, 2015, syf. 4).

1.8.3.2. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)

ÖTV belirli mal ve hizmetlerden alınan tüketim vergisi olarak tanımlanmaktadır (Turhan, 1987, syf 165). Ayrıca tek aşamalı olarak alınan dolaylı bir vergi olarak değerlendirilmektedir (Çelikkaya, 2015, syf. 1). Bu verginin bir diğer özelliği ise KDV'ye göre daha sınırlı kapsamda mal ve hizmetleri içermekte olmasıdır (Taylar, 2010, syf. 440).

ÖTV genelde birçok ülkede yaygın bir şekilde kullanılan vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde bu verginin kullanılma amaçları; vergiye dâhil olan bazı malların kullanımının azaltılıp hem insan hem de çevre sağlığı konusunda oluşan zararların azaltılıp, giderilmesi ve halk ve çevre sağlığı konusundaki bilinçlendirilmenin artırılmasıdır. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde ise vergide adaletsizliğinin giderilmesi yani sosyal adaletin sağlanması için lüks tüketim yapan kişilerden alınmaktadır. Böylelikle lüks mallar olarak nitelenen yaşam için zorunlu olmayan mallara ÖTV getirilerek gelir dağılımında adaletin sağlanması amaçlanmaktadır (Öncel vd.,2004, ss. 425). Alkol ve tütün bu malların en tipik örneğidir. Ayrıca alkol, tütün, akaryakıt gibi ürünlerin devlete gelir sağlayıcı özelliği de bulunmaktadır. Buna rağmen bazı malların vergilendirilmesi kolay olmayabilmektedir. Örneğin; akaryakıtın vergilendirilmesindeki sorun, nerdeyse her alanda kullanılıyor olmasındandır (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, syf. 243).

1.8.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)

Banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları işlemler sonucunda nakit ya da hesap yoluyla aldıkları paralardan alınan vergi Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle bankacılık işlemleri sonucu ücret, faiz, komisyon, ücret gibi çeşitli isimlerle bankaya gelen gelirler bu vergiye tabi tutulmaktadır (Kaçar & Gerger, 2021, syf. 68). BSMV'nin banka, kurum ya da sigorta şirketinin muamele yapması sonucu nakden veya hesaben para almaları sonucu oluşmaktadır (Bingöl, 2007, syf. 54).

1.8.3.4. Gümrük Vergisi

Gümrük vergileri malların ülke sınırları içerisinden geçmesi sonucu alınan vergiler olarak nitelendirilmektedir (Nadaroğlu, 1989, syf. 368). Günümüzde bütün ülkelerde sadece ithalatı yapılan mallara uygulanan bu vergiye hudut vergisi de denilmektedir. Gümrük vergisi ihraç mallardan alınan vergiler gibi ithal edilen mal ya da hizmetlerden vergi alınmasını da ifade etmektedir. Ayrıca düzenli olarak alınan vergilerden olmayıp ticaret politikaları önlemleri içerisinde uygulanması yapılmaktadır (Şenyüz vd., 2018, syf. 343). Gümrük vergilerinin en temel amacı, devlete gelir sağlaması ve ihraç mallarla ithal mallar arasındaki rekabetin sağlanarak yerli sanayinin korunmasıdır. Özellikle

gelişmekte olan ülkeler açısından gümrük vergilerinin olumlu yönleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Edizdoğan & Çelikkaya, 2012, syf. 259):

- Gümrük vergileri iktisadi gelişmelerin gerçekleşmesinde oldukça önemli bir rol üstlenmektedir. Bu bağlamda ithalata kota getirmenin yolu bu vergiden geçmektedir. İthal edilen malların yüksek vergilerle sınırlandırılması tasarrufun sağlanmasına hizmet etmektedir.
- Devlet gümrük vergisiyle ithal edilen malların yurt içinde üretilmesine olanak sağlayarak ithal ikameyi teşvik edebilmektedir.
- Yüksek gelir gruplarının tercih ettiği, tükettiği ithal ürünlere gümrük vergisi daha fazla uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere göre yüksek ve düşük gelire sahip olan bireyler arasındaki fark daha fazladır. Bu vergiyle birlikte verginin eşitlik ilkesine katkı sağlanmaktadır.

1.8.3.5. Damga Vergisi

Damga vergisi gerçek ya da tüzel kişilerden alınan veya resmi kurumlarla olan yasal süreçlerde düzenledikleri belgeler için mali yükümlülük olarak tanımlanmaktadır (Öncel vd., 2004, syf. 433). Aynı zamanda tarafların yaptıkları işlemlerin yasal bir konuma gelmesi için gerekli olan belgelerden alınan vergi olarak da ifade edilmektedir Bu doğrultuda damga vergisinin konusunu yasal süreçler için gerekli olan belgeler ve kâğıtlar oluşturmaktadır (Yüce & Kızıler, 2016, syf. 41).

Günümüzde damga vergisi pek çok alanda uygulanmaktadır. Damga vergisinin sağladığı avantaj tahsilinin kolay olup uygulama da kolaylık sağlamasıdır. Aynı zamanda vergiye konu olabilecek belge ve kâğıtların farklı olması yasal süreçlerin birbirine benzer olması damga vergisinin dezavantajı olarak gösterilmektedir (Değer, 2012, syf. 36).

İKİNCİ BÖLÜM

GÜNAH VERGİLERİ

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle günah vergisi kavramı ve günah vergilerinin tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmektedir. Günah vergilerini destekleyen ve karşı olan iddialara yer verilmektedir. Son olarak ise, günah vergisinin türleri olan alkol ve tütün vergisi, obezite vergisi, çevre vergisi ve şans oyunları vergisi incelenmektedir.

2.1. Günah Vergisi Kavramı ve Önemi

İnsanlar belirli bir sosyokültürel yapıda dünyaya gelip aynı toplumda yaşamlarına devam etmektedirler. Bu toplumsal yapıda da kişilerin uymak zorunda oldukları kurallar bulunmaktadır. Bu noktada devlet, bireylerin ve toplumsal yapının daha sağlıklı şekilde devam edebilmesi için uyulması gereken kuralları resmileştirerek paternalist tavrını göstermektedir. Paternalizm, bireylere fayda sağlamak maksadıyla oluşturulan yaptırım gücü olarak nitelendirilmektedir (Pellegrini & Scandura, 2008, syf. 566). Aynı zamanda paternalizm sadece kişisel boyutta değil sosyal açılardan da değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin; Araçlarda emniyet kemeri kullanma zorunluluğu getirilmesi paternalist (baba) devlet anlayışının önemli bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. İnsana ve doğaya zarar veren alışkanlıkların kontrol altında tutulması ya da önlenmesi oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. Söz konusu alışkanlıkların vergilendirilmesi ise önceki zamanlarda din yoluyla yapılmaktaydı. Bu kapsamda din aracılığıyla göre günah olarak görülen davranış ya da alışkanlıkları kontrol edilebilmesi için yiyecek, giyecek, tütün ve içki kullanımını düzenleyen yasalar düzenlenmiş ve bununla birlikte bahsi geçen alışkanlıklara vergi getirilmesinden yasaklanmasına kadar pek çok yöntem kullanılmıştır. Ancak bazı dönemlerde söz konusu ürünler sadece günah olarak nitelendirildikleri için değil; aynı zamanda mali amaç gözetilerek de

vergilendirilmekteydi (Uğur, 2020, syf. 370). Bu noktadan hareketle günah olarak belirtilen kavramın sadece dini açıdan ele alınmadığı söylenebilmektedir.

Günah vergileriyle ilgili literatürde birçok tanım olmasına rağmen en genel şekliyle; sigara, alkol, uyuşturucu gibi kullanımı sonucunda bağımlılık yaratıp olumsuz sonuçlara neden olan alışkanlıkların azaltılması ya da kullanan bireylerde bu alışkanlıkların giderilmesi için bedel uygulanması olarak tanımlanabilmektedir (Go, 2012, syf. 7). Bu kapsamda insana ve çevreye zarar vermesi, huzursuzluk ortaya çıkarması gibi toplumsal düzeni olumsuz etkileyen durumlar günah olarak kabul edilebilmektedir. Örneğin; spor araba için benzin kullanılmasının havadaki oksijeni azaltıp karbondioksit oranını artırması nedeniyle çevreye verdiği zarardan ötürü günah olarak nitelendirilebilmektedir (Lorenzi, 2004, syf. 60). Başka bir örnek verilecek olursa; alkol alan bir kişinin otomobil kullanarak kazaya sebebiyet verip diğer insanlara zarara uğratabilmesi ya da alkol kullanan bireyin toplumda huzursuzluğa yol açması günah olarak algılanabilmektedir. Bu nedenle günahtır. Burada kişinin cezalandırılmasından ziyade davranışın cezalandırılması söz konusudur (Eroğlu & Egeli, 2018, syf. 70).

Bireylerin özellikle sağlıklarına etki eden bu alışkanlıkların toplumdaki huzuru kaçırması ve çevreye zararlı olması da vergilendirilmenin yapılmasındaki önemli nedenler olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi aracılığıyla hem bu alışkanlıklara sahip olan bireylerin, kullanmayan bireylere verdikleri zarar karşılanmakta hem de caydırıcılığa yönlendirip alışkanlıkların azaltılması hatta vazgeçilmesi hedeflenmektedir (Ayrangöl & Yelman, 2017, syf. 277). Bununla birlikte yararlı olmayan mal ve hizmetlerin sınırlı ve kontrollü tüketilmesi günah vergisi kavramına dâhil edilebilmektedir. Yaygın olarak tüketilen ancak zararlı görülen malların tüketimi sonucunda bireylerden tüketimin vazgeçilmesi ya da tüketiminin azaltmak için alınan vergiler günah vergileri olarak nitelendirilmektedir. Burada hedeflenen olumsuz dışsallığı azaltılması olduğu için günah vergileri "*düzenleyici vergi"*, "*cezalandırıcı vergi"* ya da "*tüketimi kısıtlayıcı vergi", "yönlendirici vergi"* olarak da adlandırılabilmektedir (Hyman, 2005, syf. 106). Başka bir tanıma göre ise günah vergisi alkol veya sigara kullanılması, çevrede zarara sebep olunması gibi günahkâr zevklerin bedeli karşılığında uygulanan tüketim vergisidir. Eskiden sigara, tütün, alkol gibi belirli alışkanlıklardan alınan bu vergiler günümüzde kapsamı

genişletilerek ve değişen şartlara uyarlanarak obezite'ye sebebiyet veren fast food ve şeker içeren ürünlerden, asitli içeceklerden, sağlık sorunları, çevresel kirlenme gibi olumsuzluklara neden olan erdemsiz mal ve hizmetlerden de alınabilmektedir (Gültekin, 2022, syf. 55).

Bununla birlikte aşağıda belirtilmekte olan özellikleri sağlayan günah vergisi kapsamına dahil edilebilmektedir (Thornton, 2004, syf. 12):

- Günah vergisinin alındığı mal ve hizmetlerin talebinin inelastik olması bu tip mal ve hizmetlerin en belirgin özelliğidir. Bu bağlamda talebin esnek olmaması, o mal ve hizmetlerin herkes tarafından tüketilmediğini ve bireyde bağımlılık oluşturduğunu göstermektedir.
- Günah vergisinin olduğu mal ve hizmetler kişiye zarar vererek beden ve ruh sağlığında bozulmalara neden olup, kişilerin ahlâki yapılarında çözülmelere neden olabilmektedir. Dolayısıyla bu malların özel ve sosyal maliyeti arasındaki fark toplumun lehine olmayıp; vergi olarak bireylere yansıtılabilmektedir.
- Günah vergilerinin alındığı mal ve hizmetler, negatif dışsallığa neden olabilmektedir. Söz konusu mal ve hizmetleri kullanmayan kişiler, bu mal ve hizmetler sebebiyle olumsuzluklar yaşayabilmektedir. Bu duruma örnek olarak sigara dumanı ve egzozdan yayılan gazların oluşturduğu negatif dışsallıklar ya da çevre kirliliğine neden olan ve insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen karbonmonoksit temelli yakıtların kullanılması gösterilebilmektedir. Bu doğrultuda bu tip zararlı alışkanlıkların vergilerle azaltılması ve değiştirilmesine çalışılmaktadır.

2.2. Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Günah vergisi kavramı yeni bir kavram olsa da, aslında tarihte bu vergi kapsamında değerlendirilebilecek birçok ürün ya da konunun olduğu görülmektedir. Bu kapsamda özel tüketim vergisi olarak alınan ilk vergi M.Ö. 2200 yılında Çin İmparatoru Hsia Yu dönemindeki tuz vergisidir. Çin'de M.Ö. 206 ve M.S. 220 yıllarında Han Hanedanı döneminde çay, alkol, balık, tuz, yakacak olarak hatta çatıları kapatmak için kullanılan sazdan da vergi alındığı bilinmektedir (Akkaya& Aktuğ, 2021, syf. 6). Sadece Çin de değil Avrupa devletlerinde de tuz üzerinden vergilendirilme yapılmıştır. Tuz üzerinden

vergi alınmasının nedeni ise elektriğin olmadığı bu dönemlerde tuzun yemeklere lezzet katmaktan öte yiyeceklerin uzun dönemde korunabilmesi için kullanılabilmesidir. Aynı zamanda tuz kaynaklarının sınırlı olması da tuza vergi getirilmesini kolaylaştırmıştır. Yine Çin de 5000 yıl önce pirinç şarabını bulan kişiye halkın kötü alışkanlıklar edinmesi nedeniyle ceza verilmiştir. Ayrıca üzüm şarabı yasaklanmış ve şarabın yapımında kullanılan asma yapraklarının yok edilmesi amacıyla yasalar çıkarılarak halka duyuru yapılmıştır. Un, gaz, bez gibi zorunlu ürünlere de vergi getirilmiştir. Bu huşular ise örnekler günah vergisinin ilk örneklerini oluşturmaktadır (Ayrangöl & Yelman, 2017, syf. 278).

Roma'da vergi sistemi yüzyıllarca değişkenlik göstermiştir. Roma'da zeytin, yağ, balmumu, tahıl, şarap, bira, balık, ekmek, un, tuz ve hatta güvercinler ve güvercin yuvalarından dahi vergi alınmıştır. Bununla birlikte skolastik düşüncenin egemen olduğu Orta Çağ'da ise kralların ve kilisenin isteğiyle kâğıt, kitap ve gazeteden vergi alınmıştır. Buradaki amaç; gelir elde edilmesinden ziyade kilisenin gücünün etkisinin yitirilmesinin engellenmesi ve kiliseye getirilen eleştirilerin önlemesiydi. Bu çerçevede kilise gücünü kaybetmemek adına kendisine karşı olan düşünceleri günah olarak addetmişti. Alcavala olarak bilinen vergi ise, 1342-1845 yılları arasında İspanya'da tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden % 14 oranında alınan kraliyet vergisidir.

16. ve 17. yüzyılda Hollanda'da bira, tuz, şeker ispirto gibi ürünlerde vergilendirilme yapılmıştır ve bu uygulama diğer Avrupa ülkelerine örnek teşkil etmiştir. İlerleyen dönemlerde siyasi birliğin olmadığı Alman prensliklerinin vergilemede olumlu sonuçlara ulaşması söz konusu vergilerin İngiltere ve İngiliz kolonilerince de uygulanmasını sağlamıştır. Böylece İngiltere'de toplum tarafından hoş karşılanmayan faaliyetlerin ve zararlı alışkanlıkların kontrolü için düzenlenen birtakım yasalar bulunmuş, bu yasalar da düzenlemeler çıkarılmıştır (Turan & Yurdakul, 2009, syf. 3).

İngiltere de o dönemde papalar ahlaken doğru olmayan şekilde çalışan kadınlardan zorla para toplamış bu paranın kullanım amacını da gerçekleştirmek istedikleri dini projeler olduğunu söylemişlerdir. Papa X. Leo binlerce kadını günah vergisi vermeye zorlayarak, ihtiyaç duyulan fonları karşılamıştır. Papa II. Clement döneminde ise genelevden elde edilen gelir kilisede kullanılmıştır. Bu bağlamda kilise, hayat kadınlığı ile suçlanan kişilerin malvarlığını elden çıkararak, kadınların mal varlığının yarısını

rahibe manastırına aktarmıştır (Lorenzi, 2004, syf. 59). Mahkemelerin genelevleri vergileme hakkı 16.yüzyılın ortalarına kadar devam etmiştir. 17.yüzyılda ise İngiltere'de sadece besin maddelerinden değil; ev, at arabası, işportacılık, ölüm, doğum ve evlilikle ilgili hizmetler ve bekâr erkekler üzerinden de vergiler alınmıştır (Ayrangöl & Yelman, 2017, syf. 278).

Geçmiş dönemlerde, diğer vergilerde olduğu gibi günah vergilerinde de malî fayda gözetilmesi, verginin talep esnekliği düşük olan zorunlu tüketim mallarında yoğunlaşmasına neden olarak isyana kadar varan tatsızlıklar ortaya çıkmıştır. Yine Fransız İhtilali, Hindistan Bağımsızlık Hareketi, Amerikan Bağımsızlık Savaşı ve birçok askeri ve siyasi isyanın arka plânında vergilerle ilgili adaletli olmayan uygulamalar bulunmaktadır. 1651 yılında Massachusetts'de kadınların altın ve gümüş dantel ve düğme kullanmaları ve yüksek topuklu bot giymeleri engellenerek; giyilmesi halinde vergi adı altında ceza kesilmiştir. Yine aynı dönemde şeker, baharat, şarap gibi o dönem lüks sayılan mallara da vergiler getirilmiştir. Rusya'da ise Çar, tütün içenlerin ilk yakalanışta kamçılanmasına, ikinci defasında öldürülmesine ve enfiye çekenlerin burunlarının kesilmesine hükmetmiştir. Bu sayede tütün ve diğer zararlı madde kullanımının önüne geçilmek istenmiştir (Heaton vd., 2005, syf. 218).

İçki, sigara, çay, kahve gibi bağımlılık yaratan ve topluma faydalı olmayan ürünlerden alınan vergiler, ABD vergi tarihinde önemli bir yere sahiptir. Bağımsızlık savaşı sonrasında borcu 75 milyon dolara kadar ulaşmıştır. Bu doğrultuda ülkede oldukça kâr getiren bir sektör olan viski üretimi, borcun ödenmesi için ön plana çıkarılmaktadır, Alexander Hamilton viskiyi lüks mal kabul ederek, toplumsal ahlakı ve halkın sağlığını kötü etkilemesi nedeniyle 1791 yılında viski vergisini kanunlaştırmıştır. Bu vergi de ABD'nin ilk federal vergisi olarak belirtilmektedir (Thornton, 2004, syf. 365). Viski vergisi halkın tepkisine yol açınca 1794 Viski İsyanı gerçekleşmiştir Bu bağlamda ABD'de ilk kez 1791 yılında sigara ve 1794 yılında viski üzerinden alınan bu vergiler günah vergileri olarak adlandırılmıştır. Thomas Jefferson döneminde (1801-1809) ise viski ayaklanmaları nedeniyle bu vergiden vazgeçilmiştir. Ancak iç savaşların olmasıyla birlikte ekonomik ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve buna tedbir olarak da yeniden alkol üzerinden alınan vergi kanunlaşmıştır. (Aktuğ & Polat, 2016, syf. 183). ABD'de bu vergi getirilmeden önce İskoçya'da 1707 yılında viski damıtıcılarına vergiler

getirmiştir. Vergi memurlarının vergi tahsili sırasında ağır müdahalelerde bulunması ve halkın ödeme yapmak istememesi sonucu 1715'de şiddetli bir ayaklanma olmuştur ve Birleşik Krallığın İskoçya'yı işgal etmesiyle birlikte söz konusu ayaklanma bastırılmıştır (Eroğlu & Egeli, 2018, syf.72). Ayrıca 18. ve 19. yüzyılda köleler üzerinden alınan vergiler dönem itibariyle günah vergisi olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda çıkarılan kanunla birlikte, herkes sahip olduğu ev, köle ve toprak için vergilendirilerek mükellef sayılmıştır (Newman, 2004, syf. 8).

Osmanlı'da gayrimüslimlerin içki üretip kullanmasına, içki ticaretinin yapılmasına ve meyhane açılmasına belirli sınırlar dâhilinde izin verilmiştir. Örneğin; müslümanlarla gayrimüslimlerin beraber yaşadığı mahallelerde gayrimüslimler alenen içki satamaz ve tüketemezlerdi veya şarap fıçıyla değil tulumla taşınırdı. Ayrıca Genç Osman döneminde tütün kullanımına yasak getirilmiştir. Ancak içki ve tütüne vergilendirme yapılacağı söz konusu olduğunda bu negatif etkiye dönüşerek, insanlarda alışkanlık yapan bu maddeler daha fazla kullanılmaya başlanmıştır. III. Mehmet, I. Ahmet ve IV. Murad dönemlerinde alışkanlık yapan ve toplum huzurunu bozan içki ve tütüne yasaklar getirilmiştir. Özellikle IV. Murad döneminde yasaklar oldukça serttir. Tütün, şarap, afyon ve bunların yanında kahve içilmesine izin verilmemiştir. Padişah görevlendirdiği kişilerle İstanbul'u gezip bu yasağa uymayanları öldürmüştür (Arslan, 2021, syf. 486). II. Mahmut yeniçeri ocağını kaldırarak birçok alanda olduğu gibi yenileşmeye gitmiştir. Yunan İsyanı ve Mısır sorununda askeri disiplinin sağlanması amacıyla meyhaneleri kapatmıştır. Sonraki dönemlerde bazı meyhaneleri tekrar açmıştır. 18. yüzyılda Lale devrinde içki yasağı kaldırılmıştır. 19.yüzyılda çıkarılan kanunlarla meyhanelerin, müslümanlar için önem arz eden cami, medrese, tekke gibi mekânlara yüz arşından yakın açılmamasına karar verilmiştir. İster müslüman ister gayrimüslim kişilerin meyhane açma taleplerinde hangi kuruma başvurulacağı da belirlenmiş ve buralardan "*resmi beyiye"* denilen vergi alınmasına karar verilmiştir. Bu kapsamda bütün içki satan yerler de vergiye dâhil edilmiştir. Ayrıca alkollü içeceklerden şıra resmi vergisi de alınmıştır. Sonraki dönemlerde bu vergiye "*zecriye" "reftiye"*ve *idhâliye* de denmiştir. "*Tönbeki beyiye"* isimli vergi de tütün ürünlerinden alınmıştır (Eroğlu & Egeli, 2018, syf. 72).

Günümüzde finansman kaynağı olarak görülen günah vergileri geçmişte de birçok devlet için bu amaç doğrultusunda kullanılmıştır. Bu amaç doğrultusunda 20. yüzyılda yaşanan savaş dönemlerinde de vergiler, finansmanın artırılması için en kolay başvurulan yöntem olmuştur. I. Dünya Savaşı döneminde ABD'de alkole, İngiltere'de biraya, II. Dünya Savaşında ise Almanya'da sigaraya vergi uygulaması getirilmiştir. (Snowdon, 2012, ss. 5-6). Son dönemlere bakıldığında ise Danimarka'da olan doymuş yağlara Macaristan'da şeker miktarı yüksek olan ve aşırı tuzlu olan ürünlere vergi getirilmiş, Fransa'da ise şekerli alkolsüz içeceklerden vergi alınmasına karar verilmiştir. Bununla birlikte, Kanada, Avusturalya ve Romanya'da şekerli yiyeceklere, Meksika'da ise şekerli ürünlere, çikolata, reçel vb. ürünlere vergi getirilmiştir (Ayas & Saruç, 2017, syf. 70).

2.3. Günah Vergileriyle İlgili İddialar

Olumsuzluğa neden olan uygulamaların azaltılması için farklı isimlerle ülkelerde uygulanan günah vergileri genel itibariyle bütün ülkeler tarafından kabul görmüştür (Dorsey, 2010, syf. 62). Bununla birlikte çoğunlukla vergilerle kamu geliri artış olan devletler bu uygulamayı desteklemektedirler. Ancak destekleyici iddiaların yanında bu vergilere karşı geliştirilmiş olan olumsuz iddialar da bulunmaktadır.

2.3.1. Günah Vergilerini Destekleyici İddialar

Günah vergilerindeki temel amaç genel sağlık ve ahlâkî değerlerin korunması olup; bireysel ve toplumsal hayatı olumsuz etkileyen mal ve hizmetlerin tüketiminin azaltılıp caydırılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda söz konusu destekleyen iddialar şu şekilde sıralanmaktadır (Buyrukoğlu vd., 2016, s. 20; Turan &Yurdakul, 2009, syf. 5):

- Günah vergileri uygulanarak, çevre ve topluma erdemsiz mallarla zarar veren bireylerin söz konusu malların tüketimini azaltıp; verdikleri olumsuz etkiler giderilmeye çalışılmaktadır. Bu yolla bu tip mal ve hizmetleri erdemsiz mal ya da hizmetleri kullanmayan kişilerin gördüğü zarar azaltılabilmektedir.

- Günah vergileri, bireylerin erdemsiz mal ve hizmetlere yönelik kısa vadedeki kanaatlerini, uzun zamanda daha rasyonel fiillerle değiştirebilmektedir. Bu duruma örnek olarak; sigara kullanarak kısa vadede tatmin olan kişinin sigarayı bırakıp

zaman geçtikten sonra uzun vadede sağlığının düzelmesi örnek olarak gösterilebilmektedir

- Günah vergilerinin yasalaşması bireyleri erdemsiz mallardan uzaklaştırıp hatta bu alışkanlıkları bıraktırarak, kişilerin gelirlerini daha etkin kullanmasına neden olabilmektedir.

- Bu vergilerle edilen gelirler zararlı alışkanlıkların önlenmesi için planlanan çalışmalarda kullanılabilmektedir. Örneğin; sigara üzerinden alınan vergilerle sigara bırakma merkezleri kurulabilmekte ve merkezlerin giderleri karşılanabilmektedir.

2.3.2. Günah Vergilerine Karşı Olan İddialar

Günah vergileriyle ilgili olarak karşıt bazı görüşler de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır düşünceler şu şekilde sıralanmaktadır (Buyrukoğlu vd., 2016, s. 20; Lorenzi, 2004, ss. 61-62; Gültekin, 2022, syf. 54; Turan & Yurdakul, 2009, syf. 6):

- Özgürlükçü iddialar vergilerin yanlış olduğunu savunmakta bu vergilerin hırsızlık olması nedeniyle vergilerin meşru olup olmadığının tartışmalı olduğundan belirtilmektedirler

- Vergilerin tarafsız olması gerektiğini savunanlar günah vergilerinin taraf tuttuğunu iddia etmektedir.

- Ahlaki düşünce anlayışına göre günah vergilerinin alınması, bireyleri vergi ödemekten uzaklaştırıp; ahlaki sorumluluklarını yerine getirmede olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

- Günah vergileri gelir adaletsizliğine neden olabilmektedir. Buna düşük gelirli kişilerin daha fazla sigara tüketmeleri halinde, gelirlerine göre daha fazla vergi ödemeleri yapacak olmaları örnek verilebilmektedir.

- Günah vergilerinin alınması, zararlı maddelere bağımlı olan bireylerin, aynı fiyatla daha kalitesiz maddeler kullanmaları gibi alışkanlıklarını değiştirmelerine neden olabilmektedir.
- Günah vergileri siyasi iradelerce ahlaki risk oluşturabilmektedir. Her ne kadar bu tip vergilerin temel amacı, toplum sağlığının korunması adına zararlı alışkanlıkların azaltılması olsa da devletler bu vergilerle ciddi kamu geliri sağlamakta ve bu gelirden memnun olmaktadırlar.

- Günah vergileri Vergiler yolsuzluğa sebep olarak yeraltı piyasasının ortaya çıkmasına imkân tanıyabilmektedir. Bu bağlamda söz konusu vergiler, kişileri yaptıkları ticaretleri resmi olmayan sektörlere yöneltip kamu gelirinin azalmasına yol açabilmektedir.

2.4. Günah Vergileri Türleri

Kişilere ve topluma zarar veren mal ve hizmetlerin önlenmesini amaçlayan günah vergileri arasında alkol ve tütün vergisi, obezite vergisi, çevre kirliliği vergisi ve şans oyunları vergisi yer almaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın bu kısmında bu vergiler incelenmektedir.

2.4.1. Alkol ve Tütün Vergisi

İspanyolların Amerika'yı keşfiyle tütün bütün dünyaya yayılmıştır. Bu bağlamda ilerleyen dönemlerde tütünün zararlarının fark edilmesiyle tütün kullanımının azaltılması veya önlenmesi amacıyla vergi uygulanmıştır. Adam Smith ise tütün ve şekeri, "*yaşamak için gerekli olmayan tüketim malı"* olarak nitelendirmiştir. Aynı zamanda alkol ve tütün vergisi özel tüketim vergisi olarak alınmayan ilk vergi olarak karşımıza çıkmaktadır (Talbot & Pienaar, 2012, syf. 1281). Osmanlı Devletinde ise içkinin yasal açıdan yasaklanması Fatih Kanunnamesi ile olmuştur. Türkiye'de ise alkolü içeceklere yönelik ilk kanun 1942 yılında yürürlüğe girmiştir (Özbek, 2021, sf. 43).

Talep esnekliği düşük olan tütün, alkollü içkiler gibi sosyal faydası bulunmayan, sağlığa ve çevreye zararı olan alışkanlıkların kısıtlanması ve önlenmesinde, vergiler büyük önem arz etmektedir. Bununla birlikte alkol ve tütünü yüksek miktarda kullananların

aile içi geçimsizlik yaşaması, trafik kazalarının olması, bu maddelerin ortaya çıkardığı hastalıklar nedeniyle fiziki ve ruhsal sağlıklarını kaybetmeleri neticesinde kişilerde verimliliğin düşmesi ve dolayısıyla topluma sosyal maliyetlerin yüklenmesi toplum aleyhine olmaktadır (Hayrullahoğlu, 2015, syf. 90). Zararlı alışkanlıkların sosyal maliyeti ile kastedilen; bu ürünleri almak için kullanılan para veya bu ürünlerin sebep olduğu hastalıkların teşhis edilmesi ve tedavisi için harcanan paranın aile ve devlet bütçesine zarar vermesidir. Bu noktada; ölümler, maddi kayıplar, işsizlik ve verimliliğin düşmesi doğrudan maliyetleri oluştururken; alkol ve tütün kullanımı sonucu yaşam kalitesinde görülen azalma, hastalıklara bağlı sıkıntıların yaşanması, aile içinde zorunlu tüketim yerine alkol ya da sigaraya yapılan harcamalar dolaylı maliyetleri oluşturmaktadır. B bağlamda doğrudan maliyetler devlete yüklenirken; dolaylı maliyetler kişiye, aileye ve aile yakınlarına yüklenmektedir. Ayrıca bu zararlı alışkanlıklar orman yangınları gibi ciddi toplumsal sonuçlar da doğurabilmektedir (Uğur vd., 2010, syf. 3).

Devletin kamu gücü kapsamında ve gerçekleştirmeyi düşündüğü hizmetlerde ihtiyaç duyduğu gelirin sağlanması için vergilerin temel taşı olan mali amacın, son yıllarda yüksek oranda arttığı gözlenmektedir (Kharitonenko, 2008, syf. 109). Ancak bununla birlikte verginin mali amaçlarının dışında, ekonomik ve sosyokültürel düzeyde etkilerinin olması ve hem toplumdaki düzenin sağlanıp korunması hem de ekonomik istikrarın sağlanması gibi maliye politikasının aracı olarak kullanımına yönelik mali amaçlı olmayan amaçları da bu çerçevede değerlendirilmektedir (Taylar, 2010, syf. 445).

Tütün ürünlerinden alınan vergiler zararlı alışkanlıkların azaltılması ve bu alışkanlıkları bırakmaya teşvik edilmesi için oldukça önemli bir araç konumundadır. Bu ürünlerden alınan vergi miktarı yüksek olduğu zaman bireylerin ürünlere olan talebi azalmakta ve zararlı alışkanlıkları bırakanların tekrar başlama olasılığı oldukça düşük seviyededir. Hepsinden önemlisi tütün kullanımının gençler arasında çok erken yaşlarda başlanma olasılığı azalmaktadır. Bu ürünlerin sağlığa zararı herkes tarafından bilindiği için vergi miktarlarında yapılan artışlar toplumun birçok kesiminde de pozitif şekilde karşılanmaktadır. Bir başka açıdan bakıldığında tütün ürünlerinin fiyat ve vergilerinde yaşanan artışların gelişmiş, gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerdeki faydası açık

bir şekilde gözükmektedir. Bu bağlamda vergilerin yükseltilmesi tüketimin azalmasını sağlayıp; sağlık harcamalarının azalmasına neden olarak dolaylı fayda sağlamaktadır. Zira ucuz markaların vergiler karşısında fiyatı fazla yükselmezken; pahalı markaların vergiler karşısında fiyatını artırması tütün kullanımını azaltmaktan ziyade tüketicileri ucuz markalara yönlendirmektedir. Bu durumun engellenmesi için kullanımı en çok tercih edilen sigaralarda ve ucuz markalarda da vergilerin yükseltilmesi gerekmektedir (WHO, 2019, syf. 1).

2.4.2. Obezite Vergisi

Obezite Latin kökenli bir kelime olup; sağlığı etkileyecek düzeyde kilo alımıdır (Gürel & Hisar, 2018, syf. 178). Eski zamanlarda fazla kilolu olmak güç, refah ve sağlıklı olmak olarak değerlendirilse de son zamanlarda vücut yapısına göre zinde olmak sağlığın göstergelerinden sayılmaktadır. Bu kapsamda özellikle 2000'li yıllardan itibaren obezite sağlık sorunu olarak ele alınmakta; halk sağlığının korunması ve obezitenin topluma yayılmasının önlenmesi amacıyla tedbirler alınmaktadır. Ayrıca az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde obezite orta ve düşük gelire sahip bireylerde daha fazla görülmektedir (Templin vd., 2019, syf. 13). Fazla kilolu olmak olarak nitelendirilen obezitenin genetik ve fiziki nedenlerinin yanında ekonomik olarak da birçok nedeni bulunmaktadır. Söz konusu nedenlere örnek olarak; sigara üzerine getirilen yüksek oranlı vergiler, eğitim, kentleşme, hayat şartlarında yaşanan değişmeler, akran etkisi, teknolojik gelişme, eğitim ve makroekonomik koşullar gösterilebilmektedir (Gedik, 2003, syf. 3).

Obezite vergisi, ülkelerin sağlığa zararlı alışkanlıkların önüne geçebilmek için uyguladığı en etkili yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Obeziteye neden olan şekerli gıdalar, atıştırmalıklar ve hazır gıdalara doymuş yağ oranlarına göre vergiler getirilmektedir. Ancak bu vergi; bireylerin günlük kalori miktarının farklılık göstermesi sonucunda kişilerin bu gıdalara olan talebinin farklı olması ve kalori hesabı üzerinden alınan bir verginin adil bir uygulama olmayacağı noktasında eleştirilmektedir (Griffith & O'Connel, 2010, syf. 495). Ekonomik açıdan bakıldığında vücuttaki yağ oranına yönelik vergilendirilme yapılması istenirken, pratikte nedeniyle obeziteye neden olan ürünlere vergi getirilmesi daha yerinde olabilecektir. Bu noktada bazı görüşlere göre vergilerin içecek ve yiyeceklerde kalori miktarlarına göre alınması gerekmektedir.

Ancak bu görüş iki açıdan eleştirilmektedir. Birinci eleştiri obeziteye neden olan veya obezitenin neden olduğu rahatsızlıkların dolaylı kalori tüketiminden kaynaklanmasıdır. Bir diğer eleştiri ise bireylerin ihtiyacı olan günlük kalori oranının ve bireylerin tükettiği kalori oranının kişiden kişiye farklılık göstermesidir. Dolayısıyla sadece kalori üzerinden bir vergi uygulamasının bütün bireyler için fiyatları yükseltmesi adaletsizliği neden olacaktır. Bu doğrultuda obezite vergisi aşağıdaki şekillerde uygulanabilmektedir. türleri 3 farklı şekilde uygulanabilir (Clark & Dittrich, 2010, ss. 289-393):

- ***Kompozit Ürün Grubu Vergisi*:** Öncelikle obezite'ye sebep olan gıdalar belirlenmektedir. Genellikle yağ oranı fazla olan hazır yiyecekler ya da fast food bu ürün grubuna dâhil edilmektedir. Ortalama yağ oranları hesaplanan yiyecekler bu şekilde vergiye tabi olmaktadır. Verginin uygulanması esnasında birtakım sorunlar yaşanabilmekte ve gıdaların içeriğindeki yağ oranları farklılık gösterebilmektedir. Örneğin; bazı ürünlerin yağ oranı yüksek olduğu zaman kaliteli; yağ oranı azaldığında kalitesiz olmaktadır. Diğer bir olumsuz yönü ise vergi getirilmeyen ama içeriğinde yağ olan diğer ürün grubunda ikame etkisi yaratmasıdır. Sadece tüketicilerde değil üreticilerde de ikame etkisi olabilmektedir. Bu tip bir vergi uygulamasının avantajından ziyade dezavantajı daha fazla olmaktadır. Örneğin; içeriğinde yağ oranı yüksek olan çikolataya vergi konulduğu zaman diğer çikolataların da fiyatı yükselebilmektedir. Bunun nedeni ise, bazı tüketicilerin yağ oranı az olan çikolatayı kaliteli bulup onu tercih edebilmesidir. Kompozit ürün grubu vergisinin diğer bir dezavantajı uygulanmasında yaşanan zorluktur. Bu noktada vergiye maruz kalan şirketler ürünlerinin vergiye tabi olmaması için birtakım girişimlerde bulunabilmektedir.
- ***Besin Yağ Vergisi***: Bu vergide ürünlerin içeriğindeki yağ oranlarına göre vergilendirme yapılmaktadır. Verginin denetiminin kompozit vergiye göre daha zor olmasının nedeni gıdaların içeriğindeki yağ oranlarının düzenli aralıklarla teste tabi tutulmasıdır. Besin yağ vergisinde ürünlerin içerisinde olan yağın vergilendirmesi ile yağ miktarının düşürülmesi hedeflenmektedir. Böylelikle üreticilerin gıdalardaki yağ oranlarını azaltabilmesi için çaba göstereceğine neden olacağı düşünülmektedir. Bu verginin olumsuz etkisi ise, ürünleri tüketen bireylerin vergi olduğu için yine kendileri için sağlıklı olmayan ürünleri tercih edebilmesidir.

- ***Besin İçeriğindeki Sağlığa Zararlı Olduğu Düşünülen Bileşenlerin (doymuş yağ, şeker gibi) Miktarı Baz Alınarak Oluşturulan İndekse Göre Alınan Vergi***: Burada sadece ürünlerin içerisinde bulunan yağ değil, obeziteye neden olabilecek diğer bileşenlere de vergi getirildiği görülmektedir. Bu verginin uygulanmasında da bazı sorunlar çıkabilmektedir. Her bir ürün için oluşturulan nicelik sonrası vergi uygulaması gerekmektedir; belirlenen bu nicelikler ise (yaş, cinsiyet, ırk vb.) değişkenlik gösterebilmektedir. Bu nedenle vergi uygulaması tüketicilerde önyargıya neden olabilmektedir.

2.4.3. Çevre Vergisi

Çevre kirliliği tarihte ilk kez 1869 yılında Massachusetts (ABD) Halk Sağlığı tarafından ele alınmış ve bu konuda çok önemli bir bildiri yayınlanmıştır. Bildiri de her canlının hava, su ve toprağa ihtiyaç duyduğu, bu unsurlara canlıların temiz şekilde ulaşabilmesinin gerektiği ve bunların kirletilmemesinin önemi belirtilmiştir (Gündüz, 1998, ss. 4). Bu kapsamda çevre kirliliği, insanların birtakım faaliyetleriyle doğanın ekolojik dengesinin bozulup dünyanın bazı katmanlarında zararlı maddelerinin birikmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Akdur, 2005, syf. 13).

Çevre sorunlarına yönelik konuların ilgi çekmesi 20. yüzyılın ikinci yarısına rastlamaktadır. Doğanın kendini yenileyebilme özelliğini kaybetmeye başlamasıyla bu problemler artmıştır. Bu problemleri ortaya çıkaran çevrede oluşan dengesizlikler zaman geçtikçe artmış; yaşanan tehlike yavaş yavaş oluşmaya başlamaktadır. Endüstri (sanayi) devriminden sonra yaşanan teknolojik gelişmeler, köyden kente göçün hız kazanmasıyla plansız kentleşmenin olması, nüfus artışı, tarımda kullanılan ilaçlar, yoksulluk, küreselleşen dünyayla ve ekonomin büyümesiyle çevrede yaşanan sorunlar bütün canlıları etkilemeye başlamıştır. 20.yüzyılın ikinci yarısından itibaren çevre sorunlarına verilen önemin artmasının temel nedeni ise sanayileşmedir. Sanayileşmeyle yaşanan kentleşme buna bağlı olarak nüfusun artması, belli bölgelerde çoğalması enerjinin belli yerlerde kalmasına neden olmuştur. Sanayileşmeyle insan gücünün yerini makinelerinin alması, küçük ölçekli atölyelerden fabrikalara geçilmesi sonucu hava kirliliği baş göstermiştir. Sanayi inkılabıyla ortaya çıkan günümüzde de yüksek boyutta devam eden kentleşme çevre kirliliğinin baş sebeplerinden sayılabilir. Çevre kirliliğine neden olan diğer nedenler; motorlu araç kullanımında yaşanan artış, orman yangınları,

maden ve taş ocakları, bitki örtüsü tahribatı, katı atıklar, çöp ve kaçak avlanma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda günümüzde yaşanabilir bir dünya ve gelecek nesillere sağlıklı bir çevre bırakılabilmesi için çevre kirliliğine neden olan sorunların giderilmesi ve çevre konusunda adım atılması gerekliliği herkes tarafından kabul edilmektedir. İklim değişikliği ve küresel ısınma gibi önemli çevre sorunlarının giderilmesinde de birtakım önlemlerin alınması kaliteli bir yaşam için büyük önem arz etmektedir (İbadullayeva vd., 2019, ss. 54-55).

Bu doğrultuda çevre kirliliğini ve bu kirliliğin neden olduğu iklim değişikliğinin önlenebilmesi ve zararlı etkilerinin azaltılması amacıyla alınan önlemlerin başında çevre vergileri gelmektedir. Bu vergilerden elde edilen gelirler ise doğanın korunması ve yeşil üretime dayalı ekonomilerin teşvik edilmesine yönelik olarak kullanılmaktadır (Miceikine vd.,2018, ss. 286-287). Literatürde çevre vergileri, pigovian vergiler, ekolojik vergiler olarak da adlandırılabilmektedir (Jamali, 2007, ss. 74-75). Bu kapsamda uygulanan çevre vergileri; enerji vergileri, taşımacılık vergileri, kirlilik vergileri ve doğal kaynak vergileri olmak üzere aşağıda özetlenmektedir:

- ***Enerji Vergileri*:** Bu vergiler fosil yakıtların yanmasıyla oluşan vergilerdir ve bu tip vergilerle atmosfere olan karbon salınımının azaltılması hedeflenmektedir. Karbon üzerinden alınan vergiler ülkelerde farklı isimlerle adlandırılmaktadır. Eğer vergi emisyon üzerinden alınırsa "Karbon Vergisi"; enerji tüketimiyle çevreye karbon salınımı gerçekleşiyorsa ''Enerji Vergileri' şeklinde ifade edilmektedir (Çelebi & Kömürcüler, 2014, syf. 105). Enerji vergilerinden elde edilen gelirle karbon salınımı arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu vergilerle karbon salınımının azaltılarak çevreye ve biyo çeşitliliğe daha az zarar veren enerji kaynaklarının kullanımının artırılması hedeflenmektedir. Vergilerle enerji yoğunluğu azaltılırken bu yoğunluğun azalması karbon emisyonunun da düşmesine neden olmaktadır (Aytaç, 2011, syf. 403).
- ***Taşımacılık Vergileri*:** Taşımacılık vergileri bir motorlu araç ya da bir taşıt kullanımıyla elde edilen vergilerdir. Sadece otomobil değil uçak, gemi, tren, motosiklet gibi ulaşım araçları ya da bu ulaşımla ilgili yapılan hizmetler de çevreyi korumaya yönelik olmaları nedeniyle taşımacılık vergisi içerisinde ele alınmaktadır. Taşımacılık vergileri araç satışında olabileceği gibi yılda bir veya

yılın belirli dönemlerinde alınır. Tek seferde alınan vergilere taşıt satışı, taşıtların tescili, kullanımı, yol vergileri, yol-köprü geçiş ücretleri, uçuşlar ve uçak biletleri, taşıt sigortası örnek olarak verilebilmektedir. Toplu taşıma araçları ve tren vagonları diğer ulaşım araçlarına bakarak daha fazla çevre dostu olarak kabul edilmekte ve günümüzde bunlara ek olarak elektrikli arabaların da dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu vergilerin uygulamasında taşıtlarda kullanılan benzin, dizel ve diğer ulaşım yakıtları bulunmamaktadır ve bunlar enerji vergileri içerisinde değerlendirilmektedir. Ayrıca çevre ve canlı çeşitliliğinin korunması için taşıtların emisyon salınımını belli düzeyde tutabilmek amacıyla düzenlenen bu vergiler taşıtların motor gücü ve taşıtın ağırlığı gibi teknik özellikleri baz almaktadır (Çelebi & Kömürcüler, 2014, syf. 109).

- ***Kirlilik Vergileri*:** Kirlilik vergileri; katı ve sıvı atıklar, su kirliliği ve gürültü kirliliğini içine alan vergi uygulamalarıdır. Katı atık kavramına yapay gübre, pil plastik, maden yağ, paketleme girerken gürültü kirliliğine uçakların kalkış ve inişleri, fabrikalarda olan sesler girmektedir. Motor yağları enerji üretmek için kullanılmadığından katı atık kavramına dâhil edilmektedir. Motor yağları döküldüğü zaman su ve toprak için ciddi zarar verdiğinden kirlilik vergisi kapsamında ele alınmaktadır. Kimyasal yağlar ise toprak ve suya karışarak çevreyi kirlettiği için kirlilik vergisine dâhil edilmektedir (Ankaya vd., 2018, syf. 164). Bu vergilere son yıllarda uygulamaya konulan plastik poşet vergisi de örnek olarak gösterilmektedir. Son yıllarda plastiğin toprağa verdiği zararlarla ilgili bilgilerin çoğalmasıyla plastik ürün kullanımının azaltılmasına yönelik uygulamalar artmıştır (Jalil vd., 2013, syf. 3).
- ***Doğal Kaynak Vergileri*:** Su, ormanlar, yabani bitki ve hayvanlar doğal kaynak içerisinde ele alınmaktadır. Doğal kaynakların fazla kullanılması, tahribatı ve tüketilmesi ekolôjik dengenin bozulmasına ve iklim değişikliğine neden olmaktadır. Doğal kaynak vergileri ise çeşitliğinin korunması için getirilen vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. AB dışındaki ülkelerdeki uygulamaları bakıldığında değerli maden ve petrol kaynaklarının kira bedeli üzerinden vergilendirmesinin yapıldığı çevre vergisi olarak da nitelendirilebilmektedir. Doğal kaynak vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payı da oldukça azdır Bu vergilerin uygulanmasındaki esas amaç kaynakların korunmasını

sağlayabilmektir. Çevrenin korunmasıyla ilgili olarak yeşil vergi olarak da değerlendirilen bu vergiler; ülkelerce oldukça önemsenmekte özellikle gelişmiş ülkelerde uygulanarak hem kamu geliri elde edilmekte hem de ekolojik denge korunmaktadır (Bilgin & Orkunoğlu, 2010, syf. 89).

2.4.4. Şans Oyunları Vergisi

Şans oyunları vergisinin tarihine bakıldığında ‘’Eğlence Vergisi’’ adı altında Fransa’da sosyal yardım sağlanması amacıyla eğlence gelirlerinden alınmaya başlandığı görülmektedir. 1699 yılına kadar bağış şeklinde alınan bu yardımlar, sonrasında vergi haline dönüştürülmüştür. ‘’Yoksul hakkı vergisi’’ olarak da adlandırılan bu vergiler devlet tiyatrosu, opera, konser ve at yarışlarını içine alan bir kanunla tekrar düzenlenmiştir. Bu düzenleme kısa ömürlü olarak düşünülse de defalarca tekrarlanarak Napolyon dönemine kadar devam etmiştir. Bu vergiler Paris’te hayır kurumlarına paylaştırılarak sosyal açıdan kalkınmada kullanılmıştır. Günümüzde ise ülkelerde gösteri içerikli olan eğlenceler (sinema, tiyatro, konser vb.) ve sade eğlence (Şans oyunları, kumar vb.) ayrımı yapılarak vergilendirme de detaylandırma yoluna gidilmiştir (Ersoy, 2010, syf. 2).

Şans oyunu, bireylerin emek ve becerisine göre sonuçlanmayan tamamen tesadüfi olarak kazanan kişilere nakit ya da ödül verilmesiyle bilinen oyunlardır. Bu kapsamda piyango, sayısal oyunlar, kazı kazan ve bunlara benzeyen diğer oyunlar şans oyunları olarak kabul edilmektedir. Bahis oyunu bir olayın gidişatının ya da sonucunun nasıl olacağıyla ilgili tahmin yürütülmesi üzerine oynanan oyundur. Kumar ise kazanç sağlanmaması amacıyla oynanan kar ve zararın şansa bağlı olduğu oyundur (Yelman, 2021, syf. 159). Bu ayrıntılara bakılarak talih, şans oyunları ve kumarın tamamen aynı kategoride değerlendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Talih oyunların da oyun, fiş, jeton ve para ile oynanır ve para doğrudan oyunda kullanılırken; şans ve bahiste oyuna katılmak için nakit ödemesi yapılmaktadır. Bununla birlikte detaylara inildiğinde şans, bahis ve talih oyunlarının arasında çok büyük ayrımlar bulunmamaktadır. Şans oyununun oynanması için eğitime gerek yoktur ve bilinçsizce oynanan oyun bahis ise kumar olarak nitelendirilmektedir. Ayrıntılara girilerek farklılaştırma yapılmasının en önemli nedeni ise, oyunların kumardan ayrı tutularak vergi kaynağı oluşturulmasının sağlanabilmesidir. Bu vergilerin savunma, sosyal yardım gibi kamusal alanlarda

kullanılması bu görüşü daha da önemli hale getirmektedir. Bu oyunlarda kolay yoldan para kazanma hayali satıldığı için kullanılan paranın bedeli olduğu da vurgulanmaktadır. Bununla birlikte devletin sosyal ve ahlaki açıdan doğru bulmadığı ve yasakladığı oyunları, gelir elde edebilmek adına vergi kapısı olarak görmesi vatandaşlar tarafından da eleştirilmeye açık bir konu hale gelmiştir (Yaşar, 2010, syf. 145).

Getirilen vergilerle zararlı olan alışkanlıkların azaltılıp bireylerde uzun sürede olumlu hale gelebilecek davranışlara neden olabilmektedir. Kişi alkol alırken alkolü bırakması halinde alkol esnasında alacağı tatmin veya özgüven yerini sağlıklı bir hayata kavuşması gibi (Avcı ve Demirci, 2017, syf. 51).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GÜNAH VERGİLERİNİN ÜLKELER BAZINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde günah vergilerinden alınan vergilerin ülke uygulamaları incelenmektedir. Bu bağlamda OECD ülkelerinde alkol ve sigara tüketimi hakkında bilgi verilip; ABD, AB ve Türkiye'de alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergilere yer verilmektedir. Bir diğer günah vergisi olan obezite vergilerinin seçili ülkelerdeki, ABD ve Türkiye'deki değerlendirmesi ele alınacaktır. Kirliliğin azaltılması için alınan çevre vergilerinin ABD, AB Ülkeleri ve Türkiye'deki uygulamaları hakkında bilgi verilmekte ve günah vergisi kapsamında alınan şans oyunları ise seçili ülkelerde ve Türkiye'de Şans oyunlarından alınan vergiler değerlendirilmektedir.

3.1. Alkol ve Tütün Vergilerinin Değerlendirilmesi

Vergiler, tütün kullanımının azaltılmasında en etkili yöntemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla tütün vergileri özelikle gelir seviyesi düşük gruplar ve genç bireyler arasında tütün kullanım miktarının düşülebilmesi için çok tercih edilen uygulamadır. Bu bağlamda tütün ürünlerine getirilen %10 oranındaki bir vergi artışı tütün tüketim oranını yüksek gelirli ülkelerde, yaklaşık olarak %4, düşük ve orta gelirli ülkelerde ise yaklaşık olarak %5 oranında azaltmaktadır. Bununla birlikte yüksek oranlı tütün vergileri dünyada nadiren uygulanmaktadır. Dünya nüfusunun %12'sini barındıran sadece 41 ülke tütün ürünlerine yönelik olarak vergi uygulanmaktadır. Dolayısıyla tütün ürünlerinde perakende satış fiyatının en az %75'ini vergiler oluşturmaktadır. Alkol ürünlerine ise tüketim vergisi uygulayan 148 ülke bulunmaktadır. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda alkol ürünlerine getirilen yüksek verginin, alkol tüketimini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır (Koç & Koç, 2020, syf. 14). Alkol ve tütün vergileri OECD ülkelerinde alkol ve sigara tüketimi, ABD'de alkol ve

tütün ürünlerinden alınan vergiler, AB ülkelerinde alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergiler ve Türkiye'de alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergiler alt başlıkları altında incelenmektedir.

3.1.1. OECD Ülkelerinde Alkol ve Sigara Tüketimi

Ülkelerin coğrafi konumu, yapısı, kültürleri ve gelir durumlarına göre alkol tüketimleri de farklılık gösterebilmektedir. OECD ülkelerinin tamamında, tütün ve alkol ürünlerinden vergi alınmaktadır. Bununla birlikte, verginin uygulamasında ülkelerde farklılıklar gözlenebilmektedir. Örneğin; İtalya, Lüksemburg, İsviçre ve İspanya'da şarap üzerinden vergi alınmazken; Türkiye, Norveç ve İzlanda'da 3.5 doları aşkın vergi uygulanmaktadır. Bu doğrultuda OECD ülkelerinde yıllık kişi başına alkol tüketimi Tablo 3.1'de gösterilmektedir.

Tablo 3.1. OECD Ülkeleri Yıllık Kişi Başına Alkol Tüketimi, (15 Yaş ve Üstü, Litre). (2014-2022).

	2014	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Avustralya	9.7	9.8	9.5	9.5					
Avusturya	12.8	11.9	12.1	12	11.9	12.2			
Belçika	10.6	10.4	9.4	9.3	9.2	9.2			
Kanada	8	8	8.1	8.2	8.2	8	8.1		8.1
Şili	7.9	7.9	6.4	5.7	6.3	7.1			
Kolombiya	4.2	4.2	4.5	4.2	4.2	4.1			
Kosta Rika	3.1	3.2	3.4	3.2	3.3	3.1	3.2	3.1	3.5
Çekya	11.9	11.5	11.7	11.6	11.8	11.9	11.6	11.6	
Danimarka	9.5	9.3	9.4	9.1	9.7	9.5	9.7	10.4	
Estonya	11.1	10.6	10.2	10.3	10	10.4	10.8	11.1	
Finlandiya	8.5	8.4	8.4	8.4	8.2	8.2	8.1		
Fransa	12	11.9	11.7	11.7	11.6	11.4	10.4	10.5	
Almanya	11.1	11	10.9	10.9	10.9	10.6			
Yunanistan	7.1	6.7	6.7	6.7	6.5	6.3			
Macaristan	10.9	10.8	11.1	10.7	11.4	10.7	10.4	10.4	
İzlanda	7	7	7.5	7.7	7.7	7.4	7.4		
İsrail	2.7	2.7	2.7	2.9	3	3.1			
İtalya	7.6	7.1	7.1	7.4	7.8	7.7			
Japonya	7.2	7.2	7.2	7.2	7.1	6.7	6.6		
Güney Kore	8.9	9.1	8.7	8.7	8.5	8.3	7.9	7.7	
Litvanya	10.6	10.8	11.3	12.6	13.2	11.1	11.4	12.1	
Lüksemburg	11.6	11.5	1.4	11.3	11.1	11			
Meksika	4	4	4.4		4.8	4.9	4.2	5.1	
Hollanda	8.4	8.3	8.2	8.3	8.3	8.2	7.8	8.1	
Yeni Zelanda	9.1	8.7	8.9	8.8	8.8	8.8	8.7	8.7	8.8
Norveç	6.1	6	6	6	6	6.1	6.2	7.2	7.4
Polonya	10.5	10.5	10.5	10.6	10.	11	10.9	11	
Portekiz	10.2	10.3	10.4	10.4	10.4	10.4			
Rusya	14	13.3	13	11.1	11.1	10.8			
İspanya	9.5	10.4	10.8	10.8	10.4	10.7	8.7	10.5	
İsveç	7.2	7.1	7.2	7	7.2	7.1	7.5	7.6	
Türkiye	1.5	1.4	1.3	1.4	1.4	1.3	1.2	1.4	
İsviçre	9.5	9.5	9.3	9.2	9.1	9.3	8.5	8.5	
İngiltere	9.4	9.5	9.5	9.7	9.8	9.7			
ABD	8.8	8.8	8.9	8.9	8.9	9	9.2	9.5	

Kaynak: OECD ve WHO verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.1'e bakıldığında alkol tüketimi 2019 yılındaki ortalaması 5,8 litre olarak gerçekleşmiştir. Erkeklerin alkol tüketim ortalaması 9,2 litre olup kadınlarda bu ortalama 2,5 litredir. 2019'da dünyada tüketimin en yüksek geçekleştiği yer Avrupa olurken; ABD'de ikinci sırada yer almaktadır. Avrupa'da tüketim ortalaması erkeklerde 15,2 litre ve kadınlarda 4,3 litre ABD'de tüketim ortalaması erkeklerde 11,9 ve kadınlarda 3,5 seviyesindedir (WHO, 2021, ss. 41). Yine tablo 3.1 değerlendirildiğinde

OECD ülkeleri arasında en yüksek tüketim seviyesinin Avrupa ülkelerine ait olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Tablo 3.1'e göre alkol tüketiminin en fazla olduğu ülkeler; Rusya, Fransa, Lüksemburg, Almanya, Estonya, Çekya olurken; alkol tüketimin en az olduğu ülke Türkiye olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'yi İsrail, Kosta Rika, Kolombiya ve Meksika izlemektedir. Alkol tüketiminin 2019 sonrası arttığı ülkeler ise Estonya ve Litvanya'dır. Türkiye'de alkol tüketimin düşük olmasının nedenleri ise fiyatların yüksek olması ve uygulanan vergi nedeniyle kayıt dışı tüketimin fazla olması olarak gösterilebilmektedir.

Tütün kullananların en fazla olduğu ülkelerin başında ise Çin, Hindistan ve Endonezya gelmektedir. Dünya'da tütün kullanımın 2/5lik kısmına 10 ülke bulunup; bu ülkelerin içinde Türkiye yer almaktadır (Bilir, 2011, syf. 21). Bununla birlikte gelişmişlik seviyesi yüksek olan ülkelerde tütün tüketim oranı düşük seviyedeyken; gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde söz konusu oran oldukça yüksek seviyededir. Cinsiyete göre değerlendirme yapıldığında gelişmiş ülkelerde erkek ve kadınların kullanım oranlarının birbirine yakın olduğu; gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerde ise erkeklerdeki kullanım oranının daha yüksek olduğu ifade edilebilmektedir (Türkoğlu vd., 2021, syf. 21). WHO verilerine göre 2020 yılında dünya nüfusunun % 22,3'i tütün kullanmaktadır ve bu oranın %36,7'sini erkekler, %7,8'ini ise kadınlar oluşturmaktadır. Yine WHO verilerine göre dünyada 2023 yılında 1,5 milyar kişi aktif sigara kullanıcısı olup; bunların %80'i gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde yaşamaktadır. 2025 yılında ise sigara içenlerin 1,7 milyar kişi olacağı tahmin edilmektedir. Ayrıca dünya genelinde ölümlerin %18'inden fazlasının tütün kullanımı sebebiyle gerçekleştiği ifade edilebilmektedir (WHO, 2024, ss. 34-35). OECD ülkelerinde günlük sigara içenlerin nüfusa oranı Tablo 3.2'de gösterilmektedir.

Tablo 3.2. OECD Ülkelerinde Günlük Sigara İçenler, (15+ Yaş Nüfus) (2014-2022).

Ülkeler	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Avustralya			12.4			11.2			
Avusturya	24.3					20.6			
Belçika									
Kanada	14.	13.1	12.5	12.0	11.3	10.3	9.4	8.7	
Şili			24.5				17.6		
Kolombiya									
Kosta Rika	11.7	11.0	10.5	10.0	9.5	8.9	8.4	7.8	6.9
Çekya	22.3	18.2	19.6	18.4	21.1	18.1	16.6	17.6	
Danimarka				16.9				13.9	
Estonya	22.1		21.3		17.2		17.9		15.9
Finlandiya	15.4	17.4	15.0	13.0	14.0	13.0	12.0		
Fransa	28.5	29.4	29.4	26.9	25.4	24.0	25.5	25.3	
Almanya				18.8				14.6	
Yunanistan	27.3					24.9			
Macaristan	25.8					24.9			
İzlanda	12.6	10.9	10.2	9.4	8.6	8.2	7.3	7.2	6.2
İsrail	17.1		19.6	16.9		16.4			
İtalya	19.7	19.8	20.0	19.9	19.2	18.6	18.8	19.1	
Japonya	19.6	18.2	18.3	17.7	17.8	16.7			
Güney Kore	20.0	17.3	18.4	17.3	18.4	16.4	15.9	15.4	
Litvanya	20.3					22.6			
Lüksemburg	15.3	15.0	14.9	16.0	14.5	16.8	16.9	19.2	20.3
Meksika		7.6	6.4		7.7		7.4	8.6	
Hollanda	19.1	19	18	16.8	15.5	15.4	14.4	14.7	
Yeni Zelanda	15.9	15.1	14.5	14.1	13.3	12.9	11.9	9.4	8
Norveç	13.0	13.0	12.0	11.0	12.0	9	9	8	7
Polonya	22.7					17.1			
Portekiz	16.8					14.2			
Rusya						25.8			
İspanya	23.0			22.1			19.8		
İsveç	11.9	11.2	10.9	10.4	10.1	10.4	9.5	9.7	
Türkiye	27.3		26.5			28.0			
İsviçre						10.4	9.5	9.7	
İngiltere	18.8	17.8	16.1	16.8	16.6	15.8	14.5	12.7	
ABD	12.9	11.4	11.8	10.5	10.3	10.9	9.4	8.8	

Kaynak: OECD ve WHO verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.2'e incelendiğinde OECD ülkelerinde günlük sigara içenlerin nüfusa oranının en fazla olduğu ülkeler Fransa, Estonya, Türkiye, İtalya, Güney Kore olurken; en az olduğu ülkeler İsveç, İzlanda, Kosta Rika ve ABD olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte söz konusu oran 2019 sonrası sadece İtalya ve Lüksemburg'da artış gösterirken; diğer ülkelerde azalışa geçmesindeki en büyük etkenler dünyada yaşanan pandemi ve farklı vergi politikaları olarak ifade edilebilmektedir.

3.1.2. ABD'de Alkol ve Tütün Ürünlerinden Alınan Vergiler

ABD de yüksek gelire sahip olan ailelerin tükettiği alkol, tütün gibi ürünlerden vergi alınarak söz konusu ürünlerin hem tüketimin hem de obezite riskinin azaltılması hedeflenmektedir. Genel sağlığın korunması amacıyla Latin Amerika'da alınan alkol, tütün ürünlerine uygulanan vergilerin OECD ülkeleri ile kıyaslandığında oldukça düşük seviyede olduğu gözlenmektedir (Pan American Health Organization, 2015).

ABD'de alkolden ilk vergi 1791 yılında alınan viski vergisidir. Bu vergi ise ABD'nin ilk federal vergisidir. Sigaradan federal düzeyde alınan ilk vergi ise 1864 tarihlidir. Devletin tüketim vergisi olarak bu vergiyi alması 1921 yılında gerçekleşmektedir. Bu doğrultuda ABD'de federal anlamda vergi toplama yetkisi Dâhili Gelir İdaresi (IRS), Gümrük ve Sınır Muhafaza Birimi (CBP) ve Alkol ve Tütün Vergisi ve Ticaret Ofisi (TTB) tarafından gerçekleşmektedir. ABD'de alkollü içeceklere yönelik ÖTV tarifesi Tablo 3.3'de gösterilmektedir.

Tablo 3.3. Alkollü İçeceklere Yönelik ÖTV Tarifesi, $, (2022)

<table>
<tr><td colspan="5">Bira</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Bir takvim yılı içerisinde 2 milyon varilden az üretim yapan işletmeler için</td><td>İlk 59.999 varilde</td><td colspan="3">59.999 – 1.999.999 varilde</td></tr>
<tr><td>Varil başına
3,49</td><td colspan="3">Varil başına
15.59</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Bir takvim yılı içerisinde 2 milyon varilden fazla üretim yapan işletmeler için</td><td>İlk 5.999.999 varilde</td><td colspan="3">6.000.000 ve fazlası için</td></tr>
<tr><td>Varil başına
15.59</td><td colspan="3">Varil başına
17.99</td></tr>
<tr><td rowspan="5">Köpüksüz Şarap</td><td rowspan="5">Vergi Miktarı (galon başına)</td><td colspan="3">Bir takvim yılı</td></tr>
<tr><td colspan="3">Yerli üreticiler ve mevzuatta belirlenmiş ithalatçılar ürettikleri şaraplar için vergi indirimleri alabilmektedir.</td></tr>
<tr><td colspan="3">Vergi indirimleri</td></tr>
<tr><td>İlk 29.999 galon için galon başına</td><td>29.999-129.999 galon için galon başına</td><td>129.000-749.999 galon için galon başına</td></tr>
</table>

%15.99 ve altı etil alkol oranı	1.06	0.06	0.16	0.534
%15.99-%20.99 arası	1.56	0.58	0.68	1.036
Bal Likörlü Şarap Hacimce %8,49'dan az etil alkol içeren, sadece bal ve sudan elde edilen, meyve suyu ya da aroması içermeyen şaraplar	1.69	0.06	0.16	0.534
Düşük Alkollü Şarap Esas olarak üzümden veya üzüm suyundan elde edilen, üzüm dışında herhangi bir meyve içermeyen ve alkol oranı hacimce %8,49'dan düşük şaraplar	1.06	0.06	0.16	0.534
Yapay Köpüklü Şarap Karbonatı yapay bir şekilde sonradan eklenmiş	3.29	2.29	2.39	2.79
Elma Şarabı Elma/Armut veya konsantre sularından elde edilen, başka bir meyve ya da meyve suyu konsantresi içermeyen, alkol oranı hacimce %8,49'dan düşük şaraplar	0.23	0.17	0.17	0.192

Damıtılmış İçkiler (Viski, Votka, Konyak, Tekila, Cin vb.)		
		Bir takvim yılı içerisinde damıtılan galon sayısı başına vergi indirim tutarları
Yerli damıtılmış alkollü içki işletmeleri, kanunda belirtilen kotalar içerisinde damıttıkları alkollü içecekler üzerinden indirimden yararlanabilmektedir. Mevzuatta belirlenmiş ABD'li ihracatçı damıtılmış içki firmaları indirimden yararlanabilmektedir	İlk 99.999 galon için	99.999 – 22.229.999 galon için
	2.69	13.4

Üretici olmayan, damıtmadıkları veya işlemedikleri damıtılmış alkollü içkileri şişeleyen ve satan aracı firmalar için Mevzuatta indirimden yararlandığı tespit edilemeyen ithalatçı damıtılmış içki firmaları için	Tüm variller için varil başına Vergi Miktarı
Takvim yılı içerisinde indirim haklarını kullanan ve kotaları aşan tüm üreticiler – ithalatçılar için kotaları aşan kısmı için Takvim yılı içerisinde indirim haklarını kullanan ve kotaları aşan tüm üreticiler – ithalatçılar için kotaları aşan kısmı için	13.49

Kaynak: TTB verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

ABD'de alkolden alınan ÖTV tablo 3.3'te görüldüğü gibi alkol hacmi ve varil sayısına göre yani spesifik matrah esasına göre alınmaktadır. Başka bir ifadeyle alkol oranı yüksek olan içkilerden fazla vergi alınmakta ve dolayısıyla bu durumun fiyatlara yansımasıyla birlikte tüketicinin alkole olan talebi azalabilmektedir. Bu kapsamda alkollü içkiler; şarap, bira ve damıtılmış içkiler olmak üzere üç kategori de incelenmektedir. Şaraptan alınan vergi oranları en düşük seviyede olup; damıtılmış içkilerde ise alınan vergi oranı 13.49$ ile takvim yılı içerisinde indirim haklarını kullanan ve kotaları aşan üretici ve ithalatçılara uygulanmaktadır. Biradan alınan vergi oranı bir takvim yılı içerisinde 2 milyondan daha fazla üretim yapan işletmeler de ilk 59.999 varilde 15.59 $ iken varil sayısı arttığında varil başına 17.99$ olmaktadır. ABD'deki tütün ürünlerine yönelik vergi oranları Tablo 3.4'de sunulmaktadır.

Tablo 3.4. ABD'de Tütün Ürünlerine Yönelik Vergi Oranları ($) (2022)

Tütün Ürünleri	**1000 adet**	**20'li paket**
Küçük Sigaralar	50,33	1,01
Büyük Sigaralar	105,69	2,11
Küçük Purolar	50,33	1,01
Tütün Ürünleri	**1000 adet**	**Her biri**
Büyük Purolar	Satış fiyatının %52,75'i ancak 1.000 kişi başına 402,60 Doları aşmaması	Maksimum 0,4026
Tütün Ürünleri	**1 lb.**	**1 Ons Teneke veya Kese**
Pipo Tütünü	2,8311	0,1769
Çiğnemelik	0,5033	0,0315
Enfiye	1,51	0,0944
Kendi Tütününü Sar	24,78	1,5488

Kaynak: TTB verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.4 değerlendirildiğinde paket başına büyük sigaralardan alınan vergilerin küçük sigaralar ve küçük purolara göre daha fazla olduğu ifade edilebilmektedir. Aynı zamanda küçük sigaralar ve küçük purolardan alınan vergi oranlarının birbirine eşit olduğu görülmektedir. Yine tütün ürünlerinden çiğnemelik tütünden alınan vergi oranı diğer tütün ürünlerinden alınan vergi oranlarına göre oldukça azdır.

3.1.3. AB Ülkelerinde Alkol ve Tütün Ürünlerinden Alınan Vergiler

AB ülkelerinde tütün vergileri; paket başına ve perakende satış fiyatının belli bir yüzdesi olarak alınan nisbi vergiden oluşmaktadır. Bu kapsamda son zamanlarda nisbi ÖTV oranının düşürülüp maktu ÖTV oranının artırılmasını öneren yeni model çerçevesinde 22 ülke 2010 yılı itibariyle nisbi ÖTV oranı düşürülmüştür. Öneğin; AB'nin en iyi ekonomisine sahip olan Almanya kademeli ÖTV artışı ve dengeli ÖTV ile birlikte öngörülebilir bir gelir elde edilmesini hedeflemektedir. Bu bağlamda 2010 yılında uygulanan %24,7 nisbi ÖTV ile tütünden elde ettiği gelir 13,4 milyar €; 2022 yılında %19,8 nisbi ÖTV ile bu gelir 14,2 milyar € seviyesine ulaşmıştır. 1 Temmuz 2023 tarihinden itibaren bir paket sigaranın ortalama fiyatı Euro Bölgesi ülkelerde (Almanya, Avusturya, Belçika, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İspanya, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Portekiz, Slovekya, Slovenya ve Yunanistan) 3,33€ ile 15,3€ arasında değişmektedir (AA, 2023). AB ülkelerinde sigaradan alınan ÖTV değerleri Tablo 3.5'de sunulmaktadır.

Tablo 3.5. AB Ülkelerinde Sigaradan Alınan ÖTV($, €) (1 Temmuz 2023 Sonrası).

	20'li Paket Başına ÖTV		20'li Paket Başına Toplam Vergi (ÖTV ve KDV)		20'li Paket Ortalama Perakende Satış Fiyatı (Vergi Dahil)		Nihai Satış Fiyatının Payı Olarak Vergi (ÖTV ve KDV Dahil)
	Euro	**Dolar**	**Euro**	**Dolar**	**Euro**	**Dolar**	
Avusturya	3,32	3,49	4,23	4,45	5,50	5,79	%77,0
Belçika	4,98	5,24	6,25	6,57	7,29	7,66	%85,7
Bulgaristan	1,85	1,95	2,32	2,44	2,78	2,92	%83,4
Hırvatistan	2,46	2,59	3,28	3,45	4,11	4,32	%79,8
Kıbrıs	2,58	2,72	3,28	3,45	4,36	4,58	%75,2
Çekya	3,14	3,30	4,02	4,23	5,11	5,37	%78,8
Danimarka	5,28	5,55	6,73	7,07	7,25	7,63	%92,8
Estonya	3,33	3,5	4,11	4,32	4,67	4,91	%87,9
Finlandiya	6,76	7,11	8,58	9,02	9,38	9,86	%91,5
Fransa	6,95	7,31	8,64	9,09	10,16	10,68	%85,1
Almanya	3,55	3,73	4,61	4,85	6,65	7,00	%69,3
Yunanistan	2,73	2,87	3,54	3,72	4,17	4,38	%84,9
Macaristan	2,52	2,65	3,52	3,70	4,71	4,95	%74,7
İrlanda	9,30	9,78	11,97	12,59	14,32	15,05	%83,6
İtalya	3,13	3,30	4,07	4,28	5,20	5,47	%78,3
Letonya	2,68	2,81	3,37	3,54	3,97	4,18	%84,7
Litvanya	2,63	2,77	3,36	3,53	4,17	4,38	%80,5
Lüksemburg	2,75	2,90	3,47	3,64	4,90	5,15	%70,8
Malta	3,39	3,57	4,21	4,43	5,35	5,63	%78,6
Hollanda	5,80	6,10	7,11	7,48	7,56	7,95	%94,1
Polonya	2,05	2,15	2,64	2,77	3,15	2,87	%83,8
Portekiz	2,82	2,97	3,72	3,91	4,78	5,03	%77,8
Romanya	2,53	2,66	3,24	3,41	4,45	4,67	%72,9
Slovakya	2,67	2,81	3,38	3,55	4,25	4,47	%79,5
Slovenya	2,73	2,87	3,49	3,67	4,18	4,40	%83,4
İspanya	2,85	3,00	3,65	3,84	4,62	4,85	%79,1
İsveç	3,33	3,50	4,51	4,74	5,88	6,18	%76,7
Ortalama	3,63	3,82	4,64	4,88	5,66	5,95	%81,1

Kaynak: Tax Foundation verilerinden faydalanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 3.5 incelendiğinde sigaradan alınan vergilerin ülkelerde değişkenlik gösterdiği gözlenmektedir. Bu bağlamda İrlanda paket başına 9,30 € ile AB ülkelerindeki en büyük vergiyi alan ülke olarak karşımıza çıkmaktadır. İrlanda'yı Fransa, Finlandiya ve Hollanda izlemektedir. Bununla birlikte AB ülkelerinde sigaradan en düşük vergiyi alan ülkeler ise Bulgaristan, Polonya ve Hırvatistan'dır. İrlanda 14,32€ ile en yüksek satış fiyatına sahip ülkeyken; İrlanda'yı Fransa ve Finlandiya takip etmektedir. En düşük satış fiyatına sahip ülkeler ise; Bulgaristan, Polonya ve Hırvatistan'dır.

Aynı zamanda AB ülkelerinde alkollü içecekler, beş farklı kategoride vergilendirilmektedir. Bunlar; şarap, bira, diğer içecekler, ara ürünler ve etil alkoldür. Bu doğrultuda her ülkede tüketim oranlarının farklı olması, içki kültürlerinde öne çıkan ürünlerin değişkenlik göstermesi vergilemede belirli bir standart sağlanabilmesini güçleştirmektedir. Bununla birlikte ülkelerdeki gastronomik kültürün ve vergi matrahlarının değişkenlik göstermesi de tek oranlı bir vergi oluşumunu engellemektedir. Bu bağlamda, AB ülkelerinde alkollü içeceklere yönelik ÖTV tarifeleri Tablo 3.6'da gösterilmektedir.

Tablo 3.6. AB Ülkelerinde Alkollü İçeceklere Yönelik ÖTV Tarifeleri (€), (2022).

<table>
<tr><th colspan="6">Bira</th></tr>
<tr><td rowspan="2"></td><td colspan="5">Avrupa Konseyi 92/83 Direktifi 2. Maddesi gereğince
Alkol yoğunluğu %0,49'u geçenler</td></tr>
<tr><td colspan="4">Avrupa Konseyi 92/84 Direktifi 6. Maddesi gereğince
Tamamlanmış üründe hektolitre / Plato (Po)* başına 0.75</td><td>Avrupa Konseyi 92/84 Direktifi 6. Maddesi gereğince Tamamlanmış üründe alkol derecesi başına 1.9 €</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Avusturya</td><td colspan="4">Hektolitrede Plato başına
ÖTV Miktarı</td><td>Hektolitrede alkol hacmi başına
ÖTV miktarı</td></tr>
<tr><td colspan="4">1.99€</td><td></td></tr>
<tr><td>Almanya</td><td colspan="4">0,79€</td><td></td></tr>
<tr><td>Fransa</td><td colspan="4"></td><td>7,7€</td></tr>
<tr><td>Polonya</td><td colspan="4">1,91€</td><td></td></tr>
<tr><td>İspanya</td><td colspan="4">7,5€</td><td></td></tr>
<tr><td>İtalya</td><td colspan="4">3€</td><td></td></tr>
<tr><td>Yunanistan</td><td colspan="4">5€</td><td></td></tr>
<tr><td>Finlandiya</td><td colspan="4"></td><td>38,06€</td></tr>
<tr><td>Danimarka</td><td colspan="4"></td><td>6,55€</td></tr>
<tr><td>İsveç</td><td colspan="4"></td><td>19,27€</td></tr>
<tr><td>Belçika</td><td colspan="4">2€</td><td></td></tr>
<tr><td>Bulgaristan</td><td colspan="4">0,77€</td><td></td></tr>
<tr><td>Romanya</td><td colspan="4">0,75€</td><td></td></tr>
<tr><td rowspan="2">Hollanda</td><td>%7 Plato'dan düşük</td><td>%7-11 Plato arasında</td><td>%11-15 Plato arasında</td><td>%15 Plato'dan büyük</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td>8,9€</td><td>28,5€</td><td>3,8€</td><td>47,5€</td></tr>
<tr><td>Bulgaristan</td><td colspan="4">0,77€</td><td></td></tr>
</table>

Macaristan			1,63€	
Çekya	1,19€			
Hırvatistan			5,3€	
İrlanda			22,6	
Estonya			12,7€	
Güney Kıbrıs			6€	
Malta	1,94€			
Slovenya			12,1€	
Slovakya			3,6€	
Portekiz	10,45€			
	Şarap			
	Avrupa Konseyi 92/84 Direktifi 5. Maddesi gereğince Hektolitre Başına Özel Tüketim Vergisi Miktarları			
	Köpüksüz Şarap		**Köpüklü Şarap**	
Avusturya				
Almanya				
Fransa	3,91€		9,7€	
Polonya	3,9€		3,9€	
İspanya				
İtalya				
Yunanistan				
Finlandiya	420€		420€	
Danimarka	**Alkol hacmi %15'den küçük**	**Alkol hacmi %15 ile %22 arasında**	**Alkol hacmi %15'den küçük**	**Alkol hacmi %15 ile %22 arasında**
	152€	202.7€	197€	248€
İsveç	**Alkol hacmi %15'den küçük**	**Alkol hacmi %15 ile %18 arasında**	**Alkol hacmi %15'den küçük**	**Alkol hacmi %15 ile %18 arasında**
	250€	523€	250€	523€
Belçika	*75€*		257€	
Hollanda	89€		89€	
Bulgaristan				
Macaristan			45.8€	
Çek Cumhuriyeti			87€	
Romanya			10.8€	
Hırvatistan				
İrlanda	**Alkol hacmi %15'den küçük**	**Alkol hacmi %15'den büyük**	**Alkol hacmi %5.5'den büyük**	
	425€	617€	850€	

Estonya	148€		148€
Güney Kıbrıs			
Malta	20.5€		20.5€
Slovenya			
Slovakya			80€
Portekiz	10.45€		10.45€
	Diğer Fermente İçkiler		
	Avrupa Konseyi 92/83 Direktifi 15. Maddesi ve Avrupa Konseyi 92/84 Direktifi 5. Maddesi gereği Hektolitre Başına Özel Tüketim Vergisi Miktarları		
	Köpüksüz Diğer Fermente İçkiler		**Köpüklü Diğer Fermente İçkiler**
Avusturya	0€		0€
Almanya	0€		136€
Fransa	4€		1.4€
Polonya	21.6€		21.6€
İspanya			
İtalya			
Yunanistan	20€		20€
Finlandiya	420€		420€
Danimarka	152€		197€
İrlanda	425€		620€
İsveç	250€		250€
Estonya	148€		148€
Belçika	75€		257€
Hollanda	89€		89€
Bulgaristan			
Malta	2€		2€
Slovenya			
Slovakya			80€
Portekiz	10.5€		10.5€
Güney Kıbrıs			
Romanya	90€		10.8€
Macaristan	27.5€		46€
Çek Cumhuriyeti			87€
Hırvatistan			
	Etil Alkol		
	Avrupa Konseyi 92/83 Direktifi 20. Maddesi ve Avrupa Konseyi 92/84 Direktifi 3. Maddesi gereği hektolitre Başına ÖTV miktarları		
Avusturya	1200€		
Almanya	1303€		
Fransa	**Alkol hacmi %18'in altında**		**Alkol hacmi %18in üstünde**

	579€	1803€
Polonya	1397€	
İspanya	959€	
İtalya	1036€	
Yunanistan	2450€	
Finlandiya	5035€	
Danimarka	2016€	
İrlanda	4260€	
İsveç	4927€	
Estonya	1882€	
Belçika	2993€	
Hollanda	1687€	
Bulgaristan	563€	
Malta	1359€	
Slovenya	1320€	
Slovakya	1079€	
Portekiz	**Madeira Özerk Bölgesi'nde**	**Merkez Bölge'de**
	1242€	1387€
Güney Kıbrıs	957€	
Romanya	749€	
Macaristan	927€	
Çek Cumhuriyeti	1199€	
Hırvatistan	794€	

Kaynak: Avrupa Komisyonu verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.6'ya göre biradan en yüksek vergiyi Hollanda alırken; en düşük vergiyi Almanya almaktadır. Aynı zamanda köpüklü diğer fermente içkilerden en yüksek vergiyi İrlanda alırken; İrlanda'yı Finlandiya, Belçika ve İsveç takip etmektedir. Bununla birlikte diğer fermente içkilerden vergi almayan ülkeler ise; Avusturya, İspanya, İtalya, Bulgaristan, Slovenya, Güney Kıbrıs ve Hırvatistan'dır. Köpüksüz diğer fermente içkilerde de durum aynıdır.

3.1.4.Türkiye'de Alkol ve Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Vergiler

Türkiye'deki alkol kullanım oranı OECD ülkeleri ile kıyaslandığında oldukça düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. Anayasanın 58.maddesinde " Devlet, gençleri alkol düşkünlüğünden, uyuşturucu maddelerden, suçluluk, kumar ve benzeri kötü alışkanlıklardan ve cehaletden korumak için gerekli tedbirleri alır." hükmü yer almaktadır. Burada bireyleri alkol, tütün gibi bağımlılığa sebep olan ürünlerden korumanın devletin görevi olduğu açıkça belirtilmiştir. Bu duruma rağmen, alkol kullanımının düşürülmesi amacıyla vergi uygulaması yapılmaktadır. Alkollü içeceklerin

satış ve tüketimi üzerinden ÖTV vergisi alınmakta olup; ilk olarak 12.06.2002 tarihinde "*4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu*" yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunda vergiye tabi olan içecekler ve alınacak vergi oranları ve tutarlar belirlenmiştir. Türkiye'de alkol ürünlerini kullanan 15 yaş üstü bireyler 2019 yılında %14.9 iken 2022'de %12.1 ile azalışa geçmiştir. Bu oranın erkeklerde %18,4 kadınlarda %5, oranında olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca alkol kullanmayan bireylerin oranı 2022 (%87.9) yılında 2019 (%85.1) yılına bakarak artış göstermiştir. Tütün ürünlerini kullanan 15 yaş üstü bireylerin oranı 2019'da %28.0 iken 2022'de %28.3 oranıyla artışa geçmiştir. Bu oran 2022'de erkeklerde %41.3 kadınlarda %15.5 olmuştur. Tütün kullanmayanların oranı 2019'da %68.7 ike 2022'de %68.0 ile azalmıştır (TUİK, 2023). Avrupa'da devletlern bireylerin yaşam alanına uyguladığı müdahaleyi ele alan Nanny State Index'i (NSI) yaymlanmaktadır. 30 ülkeden oluşan endekste ülkeler alkol, tütün, e-sigara'ya uygulanan kısıtlamaları puanlamaktadır. Bu da Türkiye'nin Avrupa'da alkol ve sigara da birinci olurken; fast food'ta üçüncü sigara da ise altıncı sırada yer almaktadır. tütün, yiyecek ve içeceklerin kullanımında en az özgür ülke olduğunu göstermektedir (NSI, 2023). Tablo 3.7'de alkollü içeceklerden alınan güncel ÖTV oran ve tutarlar yer almaktadır.

Tablo 3.7. Türkiyedeki Alkollü İçkilerden Alınan ÖTV(TL) (2024) (III Sayılı A Cetveli)

Mal İsmi	Vergi Oranı	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)
Meyva suları (üzüm şırası dahil) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış), ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın (Sadece ambalajlanmış olanlar ve/veya toptan teslime konu edilenler) (Sebze suları ve Türk Gıda Kodeksine göre % 100 meyve suyu sayılanlar hariç	%10	
Sular (mineral sular ve gazlı sular dahil) (ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış veya aromalandırılmış) ve alkolsüz diğer içecekler (20.09 pozisyonundaki meyve ve sebze suları hariç) (Sadece ambalajlanmış olanlar ve/veya toptan teslime konu edilenler) (Doğal mineralli doğal maden suyu ile üretilmiş, tatlandırılmış, aromalandırılmış meyveli gazlı içecekler; şalgam suyu; Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme sütleri, bebek ve devam sütleri sayılanlar ile 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13, 2202.91.00.00.00 hariç)	%10	
Sade gazozlar	%10	
Meyvalı gazozlar	%10	
Kolalı gazozlar	%35	
Alkolsüz biralar	%10	
Malttan üretilen biralar	%63	7,7771
Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (2204.10 köpüklü şaraplar ve 2204.30 diğer üzüm şıraları hariç)		38,2413
Köpüklü şaraplar		258,3682
Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)		389,9419
Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az olanlar		309,6580
Alkol derecesi hacim itibariyle % 22 ve fazla olanlar		1.062,6209
Fermente edilmiş diğer içecekler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı, sake gibi), tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları		84,3641

Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol hariç)		1.062.6209
Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler (2208.90.91; 2208.90.99) (Alkol **derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç, (2208.20; 2208.50; 2208.60; 2208.70 ve 2208.90 hariç)**		1.062.6209
Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler		1.062.6209
Cin ve Geneva		1.062.6209
Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç		1.062.6209
Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar		1.062.6209
Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)		1.062.6209
Likörler		1.062.6209
Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç		1.062.6209
Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar		1.062.6209
Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar)		1.062.6209

Kaynak: GİB'deki verilerden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.7'deki Türkiye'nin 2024 yılı ait alkollü içeceklere getirilen vergiler incelendiğinde her bir içecekten alınan vergi oranlarının farklı olduğu maktu ve nisbi tutarların ayrı hesaplandığı görülmektedir. Alkollü içeceklerin ÖTV'sinde asgari maktu vergileme yapılmaktadır. Yalnızca malttan üretilen biralardan alınan ÖTV'de hem nispi hem de maktu vergileme esas alınmaktadır. Bununla birlikte alkollü içecek olarak değerlendirilmeyen ve sadece yemeklerde kullanılan şarap ve konyaklar vergi kapsamına alınmamaktadır.

Tablo 3.8'de Türkiye de tütün ürünlerinden alınan güncel ÖTV tutarları gösterilmektedir.

Tablo 3.8. Türkiye'deki Tütün Ürünlerinden Alınan ÖTV (TL) (2024) (III Sayılı Liste B Cetveli)

Mal İsmi	Vergi Oranı	Asgari Maktu Vergi Oranı(TL)	Maktu Vergi Tutarı (TL)
Tütün içeren purolar	%45	1,2538	1,6763
Uçları açık purolar	%45	1,2538	1,6763
sigarillolar	%45	1,2538	1,6763
Tütün içeren sigaralar	%57	1,4249	4,8058
Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar)	%45	1,2538	1,6763
Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar -Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	%57	1,4249	4,8058
Diğer mamul tütün ve mamul tütün yerine geçen maddeler; "homojenize" veya yeniden tertip edilmiş tütün; tütün hülasa ve esansları (2403.11.00.00.00, 2403.19.10.00.19, 2403.19.90.00.19, 2403.91.00.00.00, 2403.99.10.00.00, 2403.99.90.00.00 hariç	%57	1,4249	4,8058
Bu faslın 1 nolu alt pozisyon notunda belirtilen nargile tütünler	%63	0,2811	1,6237
Diğerleri (Net muhtevası 500 gr.ı geçmeyen ambalajlarda olanlar	%55	0,1784	1,6237
Diğerleri (Net muhtevası 500 gr.ı geçen ambalajlarda olanlar	%55	0,1784	1,6237
Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	%57	1,4249	4,8058
Diğerleri (Makaron)		0,1925	

Kaynak: GİB verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.8 incelendiğinde her bir ürüne farklı vergi oranlarının getirildiği görülmektedir. Tütün ürünlerinden alınan ÖTV asgari maktu vergilendirme yapılmaktadır. Alınan ÖTV oranlarının yüksek olduğu görülmektedir. ÖTV en yüksek ürün nargile tütünlerden alınmaktadır. ÖTV'nin en düşük ürünler ise tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolardır.

3.2. Obezite Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi

Obezite'yi önleyebilmek adına yapılan çalışmalara göre etkili bir vergi uygulamasının obezite'ye neden olan davranışları değiştirdiği gözlemlenmektedir. Bu kapsamda etkin bir vergi uygulamasının sağlıksız gıdaların tüketimini azaltacağı insanları bu konuda bilinçlendirebileceği ve sağlıklı bir yaşam tarzını benimsemeye yönlendirebileceği belirtilmektedir (Smed ve Robertson, 2012, ss. 1). Obezite üzerinden alınan vergiler; Seçili Ülkelerde Obezite Vergisi Uygulamaları, ABD'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler ve Türkiye'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler alt başlıkları altında incelenmektedir.

3.2.1. Seçili Ülkelerde Obezite Vergisi Uygulamaları

Obezite vergisi, kalorisi yüksek, yağ ve şeker içeriği bakımından zengin, vitamin ve mineral düzeyleri açısından fakir olan besinlerin tüketimini azaltmak amacıyla gerçekleştirilen bir uygulamadır. Obezite düzeylerinin yüksek olduğu ülkelerde vergi uygulaması obezite ile mücadele etmek için son yıllarda yaygın olarak kullanılmaktadır (Ayas & Saruç, 2017, syf. 70). Tablo 3.9 da obezite vergisinin uygulandığı ülkeler vergilendirilen gıdalar ve veri oranları görülmektedir.

Tablo 3.9. Seçili Ülkelerde Obezite Vergisi Uygulamaları

Ülke	Uygulama Yılı	Vergilendirilen Gıda ve İçecekler	Vergi Oranı
ABD	Çeşitli	38 Eyalette şekerli içecekler	%1-8
Norveç	1981	Şeker, Çikolata, Şekerli İçecekler	Değişken
Samoa	1984	Meşrubat	Litre Başı 0,18 Dolar
Avustralya	2000	Meşrubat, şekerleme, bisküvi pastane ürünleri	%10
Nauru	2007	Şeker, gazlı içecekler, şekerlemeler	%30 İthalat Vergisi
Fransız Polinezyası	2002	Şekerli içecekler, şekerleme, dondurma	Litre başı 0,66 $ ithalat vergisi
Finlandiya	2011	Meşrubat ve şekerleme	Meşrubat litre başı 0,75 € kilo başı 0,75
Macaristan	2011	Şeker oranı yüksek gıdalar, yağ, tuz ve şekerli içecekler	Her ürün başı 0,05
Danimarka	2011	Doymuş yağ oranı %2.3'den yüksek olan et ve süt ürünler hayvani yağlar ve sıvı yağlar	Doymuş yağa kilo başına 2.15€
Fransa	2012	Şekerli ve tatlandırıcılı içecekler	Litre başına 0,72€
Meksika	2014	Şekerli içecekler ve şekerlemeler	Litre başına 1 peso Şekerli içecek fiyatının %10'u, şekerlemeler için %8
Belçika	2016	Şekerli içecekler	Litre başına 3 sent kutu içecek başına 1 sent
İngiltere	2018	Şekerli içecekler	100 ml içecek için 3 gramdan fazla şeker kullanılırsa 18 peni,8 gramdan fazla şeker kullanılırsa 24 peni

Kaynak: (Ayas & Saruç, 2017, syf. 70).

Tablo 3.13'e bakıldığında ülkelerin şekerli, asitli ve kalorisi yüksek içeceklere, yağ ve şeker oranı yüksek yiyeceklere vergi getirdiği görülmektedir. Norveç de diğer ülkelere bakılarak daha erken vergilendirme yapılmıştır.

3.2.2. ABD'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler

ABD, obeziteyle mücadele edilebilmesine yönelik olarak vergi politikasını kullanmaya başlayan ilk ülkelerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. ABD'de uygulanan obezite

vergileri ABD'nin federal yapıya sahip olması nedeniyle her eyalet de farklı olduğu görülmektedir. Bununla birlikte ABD'deki vergiler genellikle şekerli içeceklerden alınmaktadır. Şekerli içecek vergileri ise eyaletlerde satış vergisi olarak uygulanmaktadır. Yapılan bir araştırmaya göre, 2011-2014 yılları arasında her 10 gençten 6'sı ve her 10 yetişkinden 5'i günde en az bir kere şekerli içecek tüketmektedir. Özellikle düşük gelirli düşük yetişkin erkeklerde bu tüketim daha da yüksek seviyelerde seyretmektedir. Bu çerçevede şekerli gıdaların ve içeceklerin tüketiminin azaltılıp obezite oranının düşürülmesi amacıyla vergi alınmasının onaylanması için referandumlar yapılmıştır. 2014'te %61 evet oyuyla California'nın Berkeley şehrinde vergi kabul edilerek 2015 yılında ilk şehir vergisi olan şekerli içecek vergisi yürürlüğe girmiştir. Şehir düzeyinde ilk örnek olan bu vergiyle birlikte şekerli içecek kullanımının %21 oranında azaldığı tespit edilmiştir (Falbe, vd., 2016, syf. 1865). 2014 yılından sonra enerji ve sporcu içecekleri vergiye tabi tutularak oranı ise %10 ve %18'lik oranlar belirlenmiştir. Şekerli içeceklerde uygulanan vergiler ise fiyatları yaklaşık olarak %20 civarında artırmaktadır. Bu durum ise fiyatların yükselmesiyle birlikte tüketimde %20'lik azalma gerçekleşebileceğini göstermektedir. Böylelikle obezite ve diyabet önlenebilecek ve sağlık sektörü üzerindeki yük hafifleyebilecektir (Powel, 2013, syf. 117). Tablo 3.10'da ABD'deki eyaletlerde uygulanan obezite vergileri gösterilmektedir.

Tablo 3.10. ABD'de Uygulanan Obezite Vergileri

Vergi Uygulayan Eyaletler	Gıda Vergisi ve Meşrubat Vergisi Uygulayanlar	Sadece meşrubat vergisi uygulayanlar	Satış vergisi oranı
Alabama	✔		%4
Arkansas	✔		%6.5
Kaliforniya		✔	%7.5
Kolorado		✔	%2.9
Connecticut		✔	%6.35
Kolombiya Bölgesi		✔	%5.75
Florida		✔	%6
Hawaii	✔		%6.15
Idaho	✔		%6
Illinois	✔		%5.5
Indiana		✔	%6
Lowa		✔	%6.87
Kansas	✔		%7
Kentucky		✔	%4.22
Maine		✔	%7
Maryland		✔	%4
Minnesota		✔	%4.75
Mississippi	✔		%5
Missouri	✔		%5.75
New Jersey		✔	%4.5
New York		✔	%6
Kuzey Carolina		✔	%7
Kuzey Dakota		✔	%4
Ohio		✔	%7
Oklahoma	✔		%6.25
Pensilvanya		✔	%5.95
Rhode Adası		✔	%7
South Dakota	✔		%4
Tennessee	✔		%7
Teksas		✔	%6.25
Utah	✔		%5.95
Vermonth		✔	%6
Virginya	✔		%5.3
Washington		✔	%6.5
Batı Virginya	✔		%6
Wisconsin		✔	%5
Eyalet Sayısı	12	22	%1-8

Kaynak: (Pinho, 2015, ss. 4-5).

Tablo 3.10'da 12 eyalet de gıda ve meşrubat vergisinin, 22 eyalet de sadece meşrubat vergisinin uygulandığı görülmektedir. Bu kapsamda en yüksek gıda ve meşrubat vergisini uygulayan eyaletler Kansas da olup; sadece meşrubat vergisinin uygulandığı eyaletlerde en yüksek vergi oranına sahip olan eyalet ise Kaliforniya ve Rhode Adası'na aittir.

3.2.3. Türkiye'de Obezite Üzerinden Alınan Vergiler

Dünyada olduğu gibi Türkiye de de obezite oranlarının yükselmesi birçok sorunun kaynağını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye'de obeziteyi engellemeye yönelik bazı ürünlere vergi uygulanmaktadır. Türkiye de bu kapsamda yapılan ilk düzenleme; 2002 yılında şekerli içeceklere vergi getirilmesidir. 2002 yılından itibaren kolalı gazozlar vergilendirilmekte olup; diğer şekerli, aromalı, tatlandırıcılı gazlı içeceklere ise 2017 yılından itibaren vergi uygulanmaktadır. İlerleyen dönemlerde yapılan değişiklikle birlikte şeker ve aroma içeren sütler, enerji içecekleri, meyveli ve sade sodalar, alkolsüz malt içecekler, şeker ve tatlandırıcı eklenmiş su ve mineral sular, meyve nektarları, soğuk kahve ve çaylar vergiye tabi tutulmuştur. %100 meyve ve sebze suları, sodalar, şalgam suyu, doğal mineralli sular, aromalandırılmış bebek sütleri ve devam sütleri kapsam dışında bırakılmıştır. ÖTV kapsamında; obezitenin önlenmesine yönelik vergilendirilen ürünler tablo 3.11'de gösterilmektedir.

Tablo 3.11. Türkiye'deki Obeziteye Yönelik Vergi Kapsamında Değerlendirilen ÖTV Oranları (2024) (III Sayılı A Cetveli).

Şekerli Tatlandırıcı Meşrubat Türü	Uygulanacak Vergi Oranı (%)
Malt Alkolsüz İçecekler ve Biralar	%10
Sade Gazlı İçecekler	%10
%100 doğal olmayan meyve ve sebze suları	%10
Katkılı Şeker İlaveli, tatlandırıcı içeren su ve sodalar	%10
Meyveli Sodalar, gazozlar	%10
Kolalı içecekler	%35

Kaynak: GİB verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.11 incelendiğinde kolalı içeceklerden alınan %35'lik oran en yüksek oran olup; diğer şekerli içeceklerden alınan vergi oranlarının ise %10 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte Türkiye de diğer ülkelerin aksine içeceklerin içerisindeki şeker miktarı dikkate alınmadığı için vergilerin obezitenin azaltılmasında çok büyük bir etkisinin olduğu ifade edilememektedir. Dolayısıyla şekerli içecekler üzerinden alınan vergilerin, obeziteyle mücadele edilebilmesinden ziyade daha çok bütçe için gelir elde amacı taşıdığı söylenebilmektedir.

3.3. Çevre Kirliliği Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi

Dünya'da birçok ülke vergi kapsamlarına çevre vergisini dâhil etmiştir. Vergilerin çevre politikası aracı olarak kullanılmasının nedenleri ise; kirliliğe neden olan faaliyetlerin azaltılması, teknolojik olarak yenilenmenin sağlanması ve gelirlerin artırılmasıdır. Ülkelerin çevrenin korunması ve kirliliğin azaltılması için çevre vergilerine başvurması AB ve OECD ülkelerinde iki ayrı yöntemle gerçekleşmektedir. Bu yöntemlerden ilki; vergilerin yeşile dönüştürülmesi (örneğin kurşunlu ya da kurşunsuz benzine uygulanan verginin farklılaştırılması); ikincisi ise kirliliğe neden olan faaliyetlerin çevreye zarar vermeyen diğer faaliyetlere kıyasla daha fazla göre daha ağır vergilendirilmesidir. Çevre kirliliği üzerinden alınan vergiler ABD'de Uygulanan Çevre Vergileri, AB Ülkelerinde Uygulanan Çevre Vergileri, Türkiye'de Uygulanan Çevre Vergileri başlıkları altında incelenmektedir.

3.3.1. ABD' de Uygulanan Çevre Vergileri

ABD'de çevre kirliliğine yönelik farkındalığın kazanılması ve bu kirliliğin önlenmesine yönelik çalışmalar 1960'lı yıllardan sonra hız kazanmış ve bu amaçla birçok düzenlemeler yapılmıştır. Ancak hükümetler tarafından reddedilen ya da tam olarak uygulanamayan düzenlemeler olmuştur. 2001 yılında iklim değişikliğine dikkat çekilmesi amacıyla hazırlanan Kyoto Protokolünün Bush tarafından kabul edilmemesi ve Başkan Bush'un sera gazlarının yayılmasını önleyici çalışmalara karşı çıkması bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir. 2005 yılında kömür, petrol gibi ürünleri çıkaran firmalara yönelik sübvansiyonlar ve kredi garantisi sağlayan teşvikler getirilmiştir. Bu durum ise enerji üretiminden kaynaklı oluşan kirlilik vergilerine yönelik olarak yapılan çalışmaların aksamasına neden olmuştur. Bununla birlikte

ABD'de uygulanan çevre vergilerinden alınan verim diğer gelişmiş ülkelerde uygulanan çevre vergilerinden alınan verimin göre düşük olduğu söylenebilmektedir. Yine ABD'de uygulanan çevre vergilerinin GSYİH oranının diğer gelişmiş ülkelerin GSYİH oranına göre oldukça düşük seviyede olduğu ifade edilebilmektedir. OECD ülkelerinde bu oran %2.23 iken; ABD'de ise %0.9'dur. Ayrıca ABD'de alınan en kapsamlı çevre vergisi motor vergisidir.

ABD Enerji Bilgi İdaresi (EIA), yılbaşında ve ortasında (1 Ocak ve 1 Temmuz) vergi ve harçları istatistik olarak yayınlamaktadır. Son güncelleme de benzine getirilen vergiler 1 Ocak 2020'den bu yana 30 eyalette aynı fiyatta kalırken; bir eyalette vergi yükselmiş 8 eyalet de ise azalma olmuştur. Bazı eyaletlerde alınan verginin akaryakıt fiyatına göre alınması petrol fiyatlarının düşmesiyle birlikte gelirleri azaltmıştır (EIA, 2024).

İklim değişikliği ile mücadele etmenin en etkili yöntemlerinden birisi olan karbon vergisi uygulaması ABD'de federal ölçekte ya da eyalet düzeyinde bulunmamaktadır. 2016 yılındaki Washington'da karbon vergisi önerisi kabul edilmemiştir. Hawai ise 2022 yılında vergiyi uygulama niyetinde olduğunu açıklamıştır. Ayrıca ABD'de çevre kirliliğini önlemek amacıyla uygulanan ozon tabakasının incelmesi vergisi uygulanmaktadır. Bu vergi ise, federal bir vergi olup; ozon tabakasına zarar veren bileşenlerin olduğu ya da bu bileşenlerin kullanıldığı ürünlerde uygulanmaktadır. Bununla birlikte Avrupa'da MTV karbon ayak izine göre uygulanırken; ABD'de vergilerle karbon ayak izi arasında bağ bulunmamaktadır. Ayrıca ABD'de fosil yakıtların kullanımı yüksek olduğu için temiz enerjiye yönlendiren uygulamalar ve iklim değişikliğinin neden olduğu olumsuzlukların giderilmesi için vergi uygulaması bulunmamaktadır. Dolayısıyla ABD; çevre kirliliğinin önlenmesi için yeterli vergi uygulaması bulunmadığı için çevre kirliliği ile mücadelede başarılı olduğu ifade edilememektedir (T.C. Hazine Bakanlığı, 2023, ss. 62-64).

3.3.2. AB Ülkelerinde Uygulanan Çevre Vergileri

20.yüzyılda yaşanan sanayileşme ve teknolojik gelişmeler sonucunda ekolôjik denge bozulmaya başlamıştır. Özellikle gelişmiş ülkeler olan Avusturya, Almanya, Fransa gibi AB üyesi ülkelerde endüstrileşmenin hız kazanmasıyla birlikte çevre sorunlarında ciddi

artışlar meydana gelmiştir. Söz konusu vergiler zaman içerisinde değişkenlik göstermektedir. Tablo 3.12'de AB ülkelerindeki toplam çevre vergileri gösterilmektedir.

Tablo 3.12. AB Ülkeleri Çevre Vergileri Toplamı Milyon Euro (2016-2022)

AB Ülkeleri	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Belçika	11.469	11.996	12.422	12.628	11.588	12.549	12.259
Bulgaristan	1.451	1.468	1.470	1.839	1.859	1.978	4.095
Çekya	3.728	3.896	4.129	4.594	4.148	4.373	4.076
Danimarka	11.065	10.808	10.933	10.221	9.891	9.703	9.274
Almanya	58.432	59.250	59.723	61.111	57.468	65.179	63.336
Estonya	645.19	680.76	708.95	889.55	657.38	723.99	830.04
İrlanda	5.11	5.232	5.119	5.020	4.487	4.952	4.410
Yunanistan	7.281	7.759	7.402	7.696	6.818	7.701	11.578
İspanya	20.793	21.371	22.075	22.018	19.600	21.203	20.529
Fransa	50.125	53.052	56.039	56.327	50.226	54.447	54.856
Hırvatistan	2.043	2.168	2.306	2.366	2.057	2.257	2.273
İtalya	59.481	58.000	58.575	58.299	50.777	54.907	42.919
Kıbrıs	554.5	602.3	613.1	583.2	519.5	562.8	609.1
Letonya	907.89	841.53	982.73	899.7	915.97	918.06	867.29
Litvanya	747.92	807.4	899.78	921.32	968.58	1.038	1.024
Lüksemburg	933.13	952.59	1.002	1.087	890.4	1.056	950.25
Macaristan	2.942	3.096	3.154	3.366	3.031	3.521	3.167
Malta	278.92	303.53	318.73	347.82	295.01	276.58	287.16
Hollanda	23.754	24.635	25.877	27.570	25.366	26.526	22.756
Avusturya	23.754	8.844	8.784	9.058	7.974	8.774	4.419
Polonya	11.556	12.512	13.474	13.545	13.330	16.589	18.321
Portekiz	4.819	5.051	5.271	5.418	4.728	5.025	4.647
Romanya	4.085	3.640	4.033	4.731	4.196	5.298	7.674
Slovenya	1.568	1.578	1.559	1.795	1.538	1.633	1.634
Slovakya	2.019	2.149	2.226	2.361	2.294	2.382	2.707
Finlandiya	6.709	6.693	6.848	6.730	6.487	6.289	6.529
İsveç	10.341	10.150	9.813	9.779	9.618	10.218	10.765

Kaynak: Eurostat verilerinden faydalanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.12 değerlendirildiğinde en yüksek çevre vergilerinin Almanya, Fransa, İtalya da olduğu en düşük çevre vergilerinin ise Malta, Kıbrıs, Litvanya, Letonya ve Lüksemburg'da olduğu görülmektedir. 2019 ve 2020 yıllarında birçok ülkede çevre vergilerinden elde edilen gelirler azalsa da bazı ülkelerde az da olsa artışın olduğu gözlenmektedir. 2022 yılına bakıldığında Bulgaristan, Yunanistan bir önceki yıla göre çevre vergisinden oldukça yüksek gelir elde etmiştir. 2022 yılında en yüksek vergiler ise Almanya, Fransa ve İtalya'da olduğu görülmektedir.

3.3.3. Türkiye'de Uygulanan Çevre Vergileri

Türkiye'de çevre sorunlarının giderilmesi için verilen mücadele de vergilerin araç olarak kullanılması oldukça yeni bir durumdur. Bununla birlikte çevrenin korunmasına yönelik çevre vergilerinin uygulanması çok yeni olsa da, alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payının AB ülkelerinin oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumun nedeni ise Türkiye'de doğal gaz, petrol gibi kaynaklardan alınan enerji vergilerinin yüksek olmasıdır. Ancak burada kirliliğin engellenmesi ve çevrenin korunması amacından ziyade mali amaç gözetilerek vergilerin alındığı söylenebilmektedir (Ertekin & Dam, 2020, syf. 74).

Çevre kirliliği ile doğrudan mücadele için 2003 yılında kanunlaşan ilk vergi; çöp vergisidir. Aynı zamanda çöp vergisi çevre temizlik vergisi olarak da bilinmektedir. 2019 yılında yürürlüğe giren Geri Kazanım Katılım Payı da doğrudan mücadeleye yönelik bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Plastik poşet vergisi olarak da adlandırılan bu vergi Türkiye'de geri kazanım katılım payı olarak uygulanmaktadır. Plastik poşetlerin hem insan sağlığı hem de diğer canlılar üzerinde son derece zararlı olması, kanserojen madde içermesi ve doğada çok geç yok olması verginin uygulanmasındaki en temel sebeplerden olmuştur (Avcı & Dirican, 2021, syf. 134). Bu vergilerin dışında Petrol ve Petrol Ürünleri ile Motorlu Taşıtlardan Alınan ÖTV ile MTV doğrudan kirliliği önlemeye yönelik amaç doğrultusunda kanunlaşmasa da Türkiye'deki diğer Çevre Vergileri olarak kabul edilmektedir.

Tablo 3.13 de Türkiye'de 2008-2021 yılları arasındaki çevre vergileri ve bu vergilerin alanındaki faaliyetlere göre dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3.13. Türkiye'de Çevresel Vergilerin Gelişimi (Milyon TL).

Yıllar	Toplam	Enerji Vergileri	Ulaştırma Vergileri	Kaynak Vergileri	Kirlilik Vergileri
2008	34.740	24.570	9.716	349	104
2009	34.112	25.632	8.053	338	89
2010	44.603	32.579	11.483	423	117
2011	50.037	34.470	14.813	586	19
2012	53.555	37.058	15.577	746	173
2013	65.932	46.511	18.475	858	88
2014	69.288	47.085	21.120	987	96
2015	80.054	52.519	26.630	822	83
2016	88.712	57.918	29.762	943	89
2017	100.513	65.341	33.836	1.177	159
2018	91.138	57.721	31.142	1.871	404
2019	96.671	4.054	29.571	2.557	489
2020	140.972	72.780	64.137	3.767	228
2021	131.698	35.674	87.067	8.39	578

Kaynak: TUİK verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.13 değerlendirildiğinde alınan çevre vergilerinin çok büyük kısmının enerji vergilerinden oluştuğu ifade edilebilmektedir. Bununla birlikte kaynak ve kirlilik vergilerinin oldukça düşük bir paya sahip olduğu görülmektedir. 2008 ve 2015 yılları arasında sadece enerji vergilerinde sürekli bir artış olduğu ve özellikle kirlilik vergilerinde dalgalanmalar gerçekleştiği söylenebilmektedir. 2020 yılında ise çevre vergilerinde ciddi bir azalma görülmektedir. Bunun nedeni ise 2019 yılında yaşanan pandemidir. 2021 yılında ise kirlilik vergilerinin en yüksek seviyeye ulaştığı görülmektedir.

3.4. Şans Oyunları Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi

Kolay yoldan gelir elde etmek amacıyla oynayan şans oyunlarına olan tüm dünyada gitgide artmaktadır. Bireylerin özellikle gençler arasında değer görmektedir. Şans oyunlarına verilen önem boş zaman, tüketim, sosyal çevre, cinsiyet farklılığına göre değişkenlik göstermektedir. Bireylerin bu yönelimlerinin azaltılması amacıyla da bazı ülkeler şans oyunları üzerinden vergi almaktadır. Dolayısıyla bu kısım Seçili Ülkelerde Şans Oyunları Vergisi ve Türkiye'de Şans Oyunları Vergisi başlıkları altında incelenmektedir.

3.4.1. Seçili Ülkelerde Şans Oyunları Vergisi

Ülkelerde şans ve bahis oyunlarına olan ilgi günden güne artmaktadır. 2007 yılında dünyada şans ve bahis oyunlarına 213.001 milyar $ ayrılmışken, 2022'de 306,29 milyar $ ayrılmıştır. 2023 yılında ise bu oran %56,4 artarak 702,5 milyar $ seviyesine ulaşmıştır. Bu doğrultuda bahis ekonomisinin 2027 yılında 765,9 milyar € seviyesine ulaşması beklenmektedir (Gambling Global Market Report, 2023). Örneğin; İtalya da şans oyunları ve bahisler önemli bir yer tutmaktadır. Ülkenin dünyanın dördüncü kumar pazarı olduğu ve 2016'da ülkede 96 milyar € gelire ulaşıldığı ve 19 milyar € kar elde edildiği görülmektedir. Bu çerçevede elde edilen kazancın yüksek olması İtalya'nın vergi gelirini 9,2 milyar € seviyesine yükseltmiştir. Ülkede kumar oynanması için izin gerekmekte olup 2006 yılından itibaren lisanslarla online kumar piyasası açılmıştır ve yetkililere online kumar ve bahis için düzenleme yapma yetkisi verilmiştir (Koca, 2020, syf. 1582). Şans oyunlarından birisi olan kumardan alınan vergi oranları Tablo 3.14'de gösterilmektedir.

Tablo 3.14. Seçili Ülkelerdeki Kumar Vergi Oranları (2023)

Vergi Oranlarının En Yüksek Olduğu Ülkeler		**Vergi Oranlarının En Düşük Olduğu Ülkeler**	
Fransa	%80	**Singapur**	% 5-15
Avusturya	%80	**Finlandiya**	% 12
Lüksemburg	%80	**Güney Afrika**	% 9.6
Danimarka	%75	**ABD**	% 6.75-8
Polonya	%50	**Çekya**	% 6
Birleşik Krallık	%50	**Belçika**	% 2.5
Avustralya	%45	**Kamboçya**	% 2
Makau	%39	**İtalya**	%0
Kenya	%35	**Rusya**	%0

Kaynak: Taxback verilerinden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.14 incelendiğinde kumardan alınan vergilerin ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu bağlamda Fransa, Avusturya ve Lüksemburg da vergi oranı %80 olduğu karşımıza çıkmaktadır. Vergi oranlarının en yüksek olduğu ülkelerde son sırada Kenya bulunmaktadır. İtalya ve Rusya %0'lık bir oranla en düşük kumar vergisine sahip olan ülkeler arasında yer almaktadır.

3.4.2. Türkiye'de Şans Oyunları Vergisi

Türkiye'de şans oyunları arasında; milli piyango, sanal bahis oyunları, süper loto, sayısal loto ve şans topu bulunmaktadır. Kumar ise yasadışıdır. Kumarhaneler 1998 yılında yasaklanmıştır. Türkiye'de şans oyunlarına ise olan ilginin yüksek olduğu bilinmektedir. Gelir dağılımında eşitsizliğin olması bu oyunlara olan talebi artırmaktadır. İnsanlar gelirlerinin çoğunluğunu daha fazla gelir elde etmek umuduyla şans oyunlarına kullanmaktadır (Yaşar, 2010, syf. 140).

Cumhurbaşkanlığı kararıyla 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere şans oyunları vergisinde yasadışılığın önlenmesi ve rekabetin artırılması için değişikliğe gidilmiştir. Bu kapsamda güncel şans oyunları vergi oranları; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde %10'dan %5'e, at yarışlarında %14'ten %7'ye ve diğer şans oyunlarında %20'den %10'a düşürülmüştür (TÜRMOB, 2024). Tablo 3.21 de şans oyunlarından elde edilen vergi gelirleri gösterilmektedir.

Tablo 3.15. Türkiye de Şans Oyunlarından Elde Edilen Toplam Vergi Gelirleri (TL) (2011- 2023).

Yıllar	Vergi Geliri (TL)
2011	528.064
2012	615.504
2013	692.341
2014	768.167
2015	842.177
2016	899.970
2017	992.881
2018	1.155.079
2019	1.681.137
2020	3.463.727
2021	6.091.657
2022	10.300.259
2023	28.401.641

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığındaki verilerden faydalanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 3.15 incelendiğinde 2011-2023 yılları arasında şans oyunlarından alınan vergi gelirlerinde devamlı artış olmuştur. Vergi gelirindeki en düşük artış oranı bir önceki yıla bakarak 2016 yılına gerçekleşmiştir. Yıllar içerisinde şans oyunlarına yönelik en yüksek vergi gelirinin 2023 yılında elde edildiği görülmektedir. 2022 yılında 10.3 milyar TL

olan bu gelir 2023 yılında %176'lık bir artışla 28.4 milyara yükselmiştir. Bu noktadan hareketle Türkiye de şans oyunlarına talebin fazla olduğu ifade edilebilmektedir.

SONUÇ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak aldığı en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu kapsamda vergiler, devletin kamusal finansman ihtiyacını gerçekleştirmek için aldığı ekonomik değerler olarak değerlendirilmektedir. Günah vergileri ise; kullanımı sonucu alışkanlık yapan (alkol, tütün, kafein, fast food, kumar vb) hem insan sağlığı hem de çevre için olumsuz sonuçlara neden olan mal ve hizmetlerden alınan vergi olarak tanımlanmaktadır. Geçmişte dini açıdan günah sayılan ve ahlaki olarak uygun görülmeyen davranışların önlenmesi için alınsa da günümüzde bu amacın yanında kamu harcamalarının finanse edilebilmesi için de kullanılmaktadır.

Günah vergileri; alkol ve tütün vergisi, obezite vergisi, çevre vergisi ve şans oyunları vergisi olarak uygulanmaktadır. Talep esnekliği düşük, sosyal fayda sağlamayan alkol, tütün gibi sağlığa ve çevreye zararlı olan alışkanlıkların giderilmesinde vergiler büyük önem arz etmektedir. Günümüzde küresel hastalık olarak bilinen obezitenin artış göstermesi de bu konuda önlem alınmasını gerekli kılmıştır. Bu kapsamda vergiler getirilmiştir. Küresel ısınma, iklim değişikliğinin iyiden iyiye kendini hissettirmesiyle çevre sorunlarına dikkat çekmek için çevre vergileri artırılmıştır. Şans oyunlarının denetlenmesi ve bu oyunlardaki yasadışılığın önlenmesi için de vergi alınmış ve günümüzde vergi oranları artırılmıştır.

Bu çalışmada ülkelerde uygulanan günah vergileri incelenmiş ve bu vergilerin değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu bağlamda ABD, AB ülkeleri ve Türkiye'de alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergilerin açıklanması için tablolardan faydalanılmıştır. Daha sonra obezite vergisinin seçili ülkeler, ABD ve Türkiye'deki uygulaması ve vergi oranları hakkında bilgi verilmiştir. Aynı zamanda ABD, AB ülkeleri ve Türkiye de alınan çevre vergileri açıklanmış; AB Ülkeleri ve Türkiye'deki vergi gelirlerinin karşılaştırılması için tablolar eklenmiştir. Ayrıca şans oyunları vergisinin

değerlendirilmesinin yapılabilmesi için şans oyunlarından biri olan kumarın seçili ülkelerdeki vergi oranlarını gösteren veriler ile Türkiye de bu verginin sonucunda elde edilen toplam vergi gelirlerini gösteren veriler yorumlanmıştır. Tüm bu veriler ışığında ülkelerde uygulanan günah vergilerine mali açıdan bakıldığında Türkiye, Bulgaristan, Macaristan gibi gelişmekte olan ülkelerde mali amacın ön planda tutulduğu; Belçika, Almanya gibi AB ülkelerinde ise sosyal amaç ön planda tutulsa da gelişmekte olan ülkelerde alınan vergilerden daha fazla vergi geliri elde edildiği görülmüştür. OECD ülkelerindeki alkol ve sigara tüketimlerini gösteren verilere göre ise OECD ülkeleri içerisindeki en düşük alkol tüketiminin olduğu ülkenin Türkiye olduğu görülmektedir. Bu durumun nedenleri arasında ise uygulanan vergi sonrası fiyatların yüksek olması ve kayıt dışı tüketimin fazla olması gösterilmektedir. Ayrıca günlük sigara içenlerin nüfusa oranının en fazla olduğu ülkeler arasında yine Türkiye bulunmaktadır. Bu noktadan hareketle, uygulanan vergi politikasının sigara tüketiminin azaltılmasında çok fazla etkisinin olmadığı ifade edilebilmektedir. Aynı zamanda Türkiye, Fransa, İtalya, Güney Kore ülkelerinde uygulanan söz konusu vergilerin mali tarafı ağır basmaktadır. Erdemsiz malların tüketiminin azaltılması ya da kullanımının tamamen bitirilmesi için alınan bu vergilerin sağlam temelde uygulanmaması nedeniyle bu amaç gerçekleşememektedir. Bu bağlamda, vergilerin yapısında iyileştirme yapılması gerekmektedir.

Ülkemizde alkollü içecekler ve tütün ürünlerinin reklamı bu ürünlerin özendirici olup satışının artabileceği düşüncesiyle yasaklanmıştır. AB genelinde de tütün ürünlerinin reklamının yasaklanması bu ürünlerin kullanımının azaltılmasında rol oynamaktadır. Aynı zamanda AB ülkelerinde alkollü içeceklerin içeriğinde alkol derecesi artarsa reklam yasağını uygulayan ülke sayı da artmaktadır. Ülkemizde alkollü içecek ve tütün mamullerinin kullanımının azaltılması için bu ürünlerin satışındaki yaş sınırlaması yükseltilebilir, radyo, televizyon gibi iletişim araçları veya sosyal medya aracılığıyla kamu spotlarına daha fazla yer verilebilir, alkol ve tütünden alınan vergiler Avrupa Birliği çerçevesinde yeniden düzenlenebilir.

Birçok ülkede obezitenin azaltılması için obezite vergisi uygulanmaktadır. Obezite vergisi, şekerli asitli içecekler, enerji içecekleri, fast food ürünleri ve yağ oranı yüksek ürünlerde uygulanmaktadır. Obezite vergisinde uygulan oranlar ülkeden ülkeye

değişkenlik göstermektedir. Bununla birlikte, uygulanan obezite vergisinin obezite oranlarını istenilen düzeye indirmediği görülmüştür. Verginin daha etkin olabilmesi için; uygulanan vergi oranlarının artırılması gerekmekte olup; sağlık ve gıda bilincinin geliştirilmesine yönelik programların yapılması, özellikle okul kantinlerinde çocuklara fast food ürünlerinin yasaklanarak çocukların ev yemeklerine yönlendirilmesi gerekmektedir.

Günah vergisi kapsamında ele alınan çevre vergisi değerlendirildiğinde ise AB ülkeleri ve Türkiye'de yıllar içerisinde vergi gelirlerinde artış olduğu görülmektedir. Türkiye'de çevre vergisinin uygulanması çok eski olmasa da alınan vergilerin toplam vergilerdeki oranı AB ülkelerine göre oldukça yüksek seviyelerdedir. Ancak elde edilen bilgilerden hareketle, Türkiye'de doğrudan çevre kirliliğini engellenmesi ve çevrenin korunmasına yönelik olarak çevre temizlik vergisi ve plastik poşet vergisi dışında söz konusu amaçlar doğrultusunda başka bir vergi uygulanmamaktadır. Bununla birlikte uygulanmakta olan çevre vergileri arasında en yüksek gelir, enerji vergilerinden elde edilmektedir. Ülkelerde uygulanan çevre vergilerinin etkisinin daha olumlu yönde olabilmesi için; küresel ısınma ya da iklim değişikliği gibi çevre sorunlarının giderilmesi için alınan bu vergilere ek yeni vergilerin getirilmesi ayrıca çevre bilincinin topluma kazandırılması gerekmektedir. Yine bu kapsamda, çevre ile ilgili alınan vergilerin hangi alanlarda kullanıldığı, çevreyi korumaya yönelik nasıl bir düzenleme yapıldığı konularında vatandaşların şeffaf bir şekilde bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Gelir elde edilmesi ve eğlenmek amacıyla oynanan şans oyunlarına olan ilgi günümüzde bütün dünyada artmıştır. Bu çerçevede şans oyunlarından birisi olan kumara uygulanan vergi oranlarının bazı ülkelerde oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Diğer ülkelerde ise bu oran düşük seviyelerde gerçekleşebilmektedir. Türkiye'de şans oyunlarından elde edilen gelirin yıllar içerisinde arttığı görülmekte olup; yasa dışılığın önlenmesi ve rekabetin artırılması için alınan şans oyunları vergisinin oranı 2024 yılında düşürülmüştür. Bu doğrultuda şans oyunlarına olan bağımlılığın azaltılabilmesi için; vergilerin daha etkin uygulanması, bağımlılıkla mücadele, bağımlılık tedavisi gibi programların yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AA, (2023). *AB tütün ürünlerini vergilendirilmesini yeniden ele alıyor.* https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/ab-tutun-urunlerinin-vergilendirilmesini-yeniden-ele-aliyor/3091148.

Acuner, S. (2016). Genç girişimcilere yönelik kazanç istisnası. *Vergi Dünyası*, (418). 155-165.

Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi.* (13.Baskı). Gazi Kitabevi.

Akdur, R. (2005). Avrupa Birliği ve Türkiye'de çevre koruma politikaları. *Ankara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi*.

Akkaya, Ş., & Aktuğ, M. (2021). Teorik temelleri ve gelişimi bakımından özel tüketim vergilerinin analizi. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 1-23.

Aksoy, Ş. (1991). *Vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel prensipler, vergi tekniği, Türk vergi sistemi*. Filiz Kitabevi.

Aktel, M.(1998). Tanzimat Fermanı'nın toplumsal yansıması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *3*(3), 177-184.

Aktuğ, M., & Polat, S. (2016). Günah vergileri: ABD ve Türkiye'deki mevcut durumun karşılaştırılması, I. *I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu*, 13-14.

Altay, A. (2015). *Kamu maliyesi teorisi gelişimi ve kapsamı*. (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık.

Arslan, M. (2021). *Vergi hukuku* (10. Baskı). Nobel Yayıncılık.

Avcı, O. & Demirci, Z. (2017). Türkiye'de günah vergisi olarak ÖTV III sayılı listenin incelenmesi, *32. Uluslararası Maliye Sempozyumu*, 47-60.

Avcı, O., & Dirican, H. (2021). Seçilmiş OECD ülkeleri bağlamında plastik poşet vergisi üzerine bir değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(165), 121- 144.

Ayas, I., & Saruç, T. (2017). Obezite vergi uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 19*(2), 69-72.

Ayrangöl, Z., & Yelman, E. (2017). Türk vergi sisteminde yer alan günah vergilerinin ekonomik ve sosyal etkileri. *International Congress On Managemenet Ecomics Business,* (26). 276-284.

Aytaç, D. (2011). Türkiye'de enerji etkinliğini sağlama ve çevresel kirlenmeyi engellemede enerji üzerindeki zımni vergi oranlarının etkisi. *Maliye Dergisi*, (160), 392-410.

Bilgin, S., & Orkunoğlu, I. F. (2010). Fiskal ve ekstrafiskal amaçlar bağlamında 1970'lerden günümüze çevre vergileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *12*(1), 77-108.

Bilici, N. (2018). *Türk Vergi Sistemi*. (42. Baskı). Savaş Yayınevi.

Bilir, N. (2011). Dünyada ve Türkiye'de tütün kullanımı epidemiyolojisi. *Tütün ve Tütün Kontrolü (Eds AZ Aytemur, S Akçay, O Elbek)*, 21-23.

Bingöl, M. (2007). "Banka ve sigorta muameleleri vergisi matrahında lehe alınan para ve repo-ters repo işlemlerinde durum". *Vergi Dünyası Dergisi,(3*13), 53- 57.

Biyan, Ö., & Gök, M. (2014). Çevre politikaları kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye de çevre vergilerinin uygulanışı: Karşılaştırmalı bir analiz. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7*(2), 281-310.

Buyrukoğlu, S., & Buzkıran, D. (2016). Klasik ve modern vergileme ilkeleri çerçevesinde uzlaşma müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5*(*7),* 2077-2091.

Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D., & Köktaş, A. M. (2016). Paternalist devlet anlayışının bir gereği olarak günah vergileri: Türkiye örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9*(3), 15-31.

Clark, J. S., & Dittrich, O. (2010). Alternative fat taxes to control obesity. *International Advances in Economic Research*, 16(4), 388-394.

Cnossen, S. (2005). Economics and politics of excise taxation, Theory and practice of excise taxation. *Oxford University Press*, 1-19.

Çağdaş, V., & Gür. M. (2003). Emlak vergisi ve kadastro. *Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi*, (89), 67-76.

Çelebi, A. K., & Kömürcüler E. (2014). *Avrupa Birliği ve birlik üyesi bazı ülkelerde çevre vergileri*. Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.

Çelik, M., & Yüce, M. (2020). Vergi hukukunda tebligat usulleri; muhatabın önemi. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (16), 139-162.

Değer, N. (2012). Damga vergisi uygulaması (3. Baskı). Seçkin Yayıncılık.

Dinçer, M. R., & Kalelioğlu, M. H. (2013). Gelirin tespiti ve vergilendirilmesi: Safi artış torisi, kaynak teorisi. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2*(3), 85-104.

Dorsey, R. (2010). In defense of "Sın taxes": Tax polıcy, Vırtue ethıcs, and behavıoral economıcs, *Southern Law Journal; Edmond,* (20), 53-67.

Edizdoğan, N. (2004*). Kamu Maliyesi (8.Baskı)*. Ekin Kitabevi.

Edizdoğan, N., & Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin ekonomik analizi* (2. Baskı). Dora Basım.

EIA. (2024). How much tax do we pay on a gallon of gasoline and on a gallon of diesel. https://www.eia.gov/tools/faqs/faq.php?id=10&t=10

Eker, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Dokuz Eylül Üniversitesi.

Erdem, M. (1990). Türk vergi sisteminde matrah belirleme yöntemleri. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 11*(1-2), 21-26.

Erdem, M., Şenyüz, D., & Tatlıoğlu, İ. (2013). *Kamu Maliyesi* (11. Baskı.) Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erişir, S. (2010). Damga vergisi kanunundaki istisna (ve muafiyet) hükümleri ve uygulamaya ilişkin değerlendirmeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), 231-255.

Eroğlu, A., & Egeli, H. (2018). Günah vergilerinin şiddet olayları üzerindeki etkisi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 5*(1), 69-80.

Ersoy, B. A. (2010) OECD ülkelerinde eğlence vergisi uygulamaları. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 17*(2), 1-11.

Ertekin, Ş., & Dam, M. (2020). Türkiye'de çevre vergilerinin çevresel etkileri üzerine bir değerlendirme. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 15*, 66-87.

European Commission, (2022). Excise duties on alcohol, Tobacco and energy, taxation and customs union. https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/excise-duties_en

Eurostat. (2024) Environmental tax statistics. Https://ec.europa.eu/env_ac_tax

Falbe, J., Thompson, H. R., Becker, C. M., Rojas, N., McCulloch, C. E., & Madsen, K. A. (2016). Impact of the Berkeley excise tax on sugar-sweetened beverage consumption. *American Journal of Public Health*, *106*(10), 1865-1871.

Ferhatoğlu, E. (2005). Bir kamu harcaması türü olarak vergi harcaması ve Türk kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.

Gedik, O. (2003). Obezite ve çevresel faktörler. *Turkish Journal of Endocrinology and Metabolism, 2*(1), 1-4.

Gerçek, A. (2005). Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *54*(3), 157-193.

Go, L. A. (2012). Are sin taxes sinful? A policy paper on philippine sin taxes. *Researcher, Action for Economic Reforms*. Unit 1403 West Trade Center.

Gök, A. (2007). Vergi direncinin gelişimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 22*(1), 143-163.

Göker, C. (2011). Yönlendirici vergilendirme. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 11-30.

Greene, J. E. (2012). *Public finance an international perspective*. Singapore: World Scientific Printers.

Griffith, R., & O'Connell M. (2010). Public policy towards food consumption. *Fiscal Studies, 31*(4), 481-507.

Güldalı, N. (2018). Devletin iktisadi bir tutumu olarak 2018 yılı MTV düzenlemesinin analizi. *Vergi Raporu Dergisi*, (220), 55-64.

Gültekin, E. (2022). Günah vergilerine genel bakış. *Scientific Journal of Finance and Financial Law Studies*, *2*(1), 51-60.

Güngör, G., & Aydın, A. (2011). Küreselleşmenin Türk vergi politikaları üzerine etkisinin 1980 sonrası analizi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 68-78.

Gür, E., & Yıldız, İ. (2017). Vergi algısı ve bilinci üzerine bir araştırma: Sosyal bilimler meslek yüksekokulu öğrencilerinde vergi bilinci. *Route Educational and Social Science Journal, 4*(5), 81-97.

Gürel, A. N., & Hisar, F. (2018). Adölesanlarda şekerli içecek tüketiminin obezite ile ilişkisi. *Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi*, *5*(3), 177-191.

Hayrullahoğlu, B. (2015). Türkiye'de tütün mamulleri ve alkollü içkilerde özel tüketim vergisinin başarısı. *Journal of Life Economics*, *2*(2), 89-112.

Heaton, H., Kılıçbay, M. A., & Aydoğuş, O. (2005). *Avrupa iktisat tarihi*. Paragraf Yayınları.

Herekman, A. (1989). *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı). Cilt II*, Sevinç Matbaası https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/download/2097b888-3b69-41b1-bcdc-1656881ef571

Hyman, D. N. (2005). *Public finance: A contemporary application of theory to policy*. Thomson/South Western

Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi: ekonomik ve mali terimler sözlüğü ilaveli*. Ekin Yayınevi.

İbadullayeva, J., Jumaniyazova, K., Azimzadeh, S., Canıgür, S., & Esen, F. (2019). Çevre kirliliğinin insan sağlığı üzerindeki etkileri. *Türk Tıp Öğrencileri Araştırma Dergisi*, *1*(3), 52-58.

Jalil, M. A., Mian, M. N., & Rahman, M. K. (2013). Using plastic bags and its damaging impact on environment and agriculture: An alternative proposa, *International Journal of Learning & Development*, 3(4), 1-14.

Jamali, T. (2007). *Ekolojik vergiler*. Yaklaşım Yayınları.

Kabakçı Karadeniz, H. (2011). *Türk motorlu taşıtlar vergisinin çeşitli ülke uygulamaları ile karşılaştırılması ve bir model önerisi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Hermes Matbaacılık

Kara, B. (2022). Tarihsel süreçte tek vergi sistemi: Türleri itibarıyla değerlendirilmesi. *Liberal Düşünce Dergisi*, (108), 45-62.

Karakoç, Y. (2007). *Genel vergi hukuku* (4.Baskı). Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y.(2015). Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21*(2), 413-456.

Karaman, M.A. (2018). Fransız İhtilalinin Osmanlı İmparatorluğuna etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergis*i, (44), 62-79.

Kayan, A. (2000). Verginin tarihsel gelişimi ve sebep olduğu bazı önemli olaylar. *Maliye Dergisi*, (135), 80-87.

Kharitonenko, K. A. (2008), Tax functions in the system of the national economy modern innovative development. *Vestnik Samara State University of Economics*, *7* (45), 109-114.

Kılıç, R. (2011). Vergi idarelerinin görevleri açısından modernizasyon ihtiyacı. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, *7*(14), 363-375.

Kirmanoğlu H. (2013), *Kamu ekonomisi analizi*. (4.Baskı). Beta Basım.

Koca, M. (2020). Şans (Talih) oyunları, hukuk sistemlerinin konuya yaklaşımı, ortaya çıkan sorunlar, bu sorunların çözümüne yönelik hukuki çareler ve Türkiye'nin şans oyunları politikası. *5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri, Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, s. 1563-1626.

Koç, Ö. E., & Koç, N. (2020). Alkol tüketimi ile alkol üzerinden alınan tüketim vergisi ilişkisinin incelenmesi. *Journal of Management and Economics Research*, *18* (3), 212-226.

Korkmaz, E. (1982). *Vergi yapısı ve gelişimi*. Guray Matbaa.

Lorenzi, P. (2004). "Sin taxes*". Society New Brunswıck, 41*(3), 59-65.

Miceikiene, A., Rauluskeviciene, J., Streimikine, D., & Ciuleviciene, V. (2018). Assessment of the effect of environmental taxes on environmental protection. *Ekonomicky Casopis (Journal of Economics), (*66*)*, 286-308.

Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Beta Yayıncılık.

Neumark, F., & Cankorel, İ. F. (1975). *Vergi politikası: adil ve ekonomik bakımdan rasyonel bir vergi politikasının temel prensipleri*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi.

Newman, J.S. (2004). Slave tax as sin tax: 18th and 19th century perspectives. *Wake Forest Law and Legal Theory Research Paper Series*, 04-01.

NSI, (2023). Country profiles: https://nannystateindex.org/turkey-2023.

O'Brien, D. P. (2003). Classical economics. *A companion to the history of economic thought*, 112-129.

OECD (2023). Daily smokers consumption(indicator). https://data.oecd.org/healthrisk/alcohol-consumption.htm

Organ, İ., & Coşkun Karadağ, N. (2012). Türk vergi yargısında yürütmenin durdurulması-II. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), 71-84.

Orhaner, E. (2000). *Kamu Maliyesi.* Gazi Kitabevi.

Ozansoy, A. (2010). Kurumlar vergisi ve Gelir vergisinin entegrasyonu. *Mali Çözüm*, *97*, 133-166.

Ömür, Ö.M., & Giray, F. (2019). Veraset ve intikal vergisinde mali ve sosyal fonksiyonlara aykırı olan vergi harcamaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *12*(1), 72-82.

Öncel, M., Kumrulu, A., & Akkaya, M. (2004). *Uygulamalı vergi hukuku*. Turhan Kitabevi.

Özbek, K. (2021). Türkiye'de günah vergileri ve özel tüketim vergisi uygulamaları. *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 41-52.

Özcan, M.H. (2015). KDV tipleri Türkiye'de uygulanan KDV tipi. *International Anatolıa Acaademic Online Journal Social Sciences*. 3(2), 39-44.

Özkara, M. (2004). Vergi harcamalarının ekonomik analizi: Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde ölçülebilen vergi istisnaları ile ilgili bir araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, (*194)*, 152.

Öztürk Vatansever, M. (2014). Vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihi gelişimi. Prof. Dr. Hakan Pekcanıtez'e Armağan. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,* (16), 4815-4841.

Pan American Health Organization. (2015). Fiscal space for Increasing health priority in public spending in the Americas region. https://www.paho.org/en/documents/fiscal-space-increasing-health-priority-public-spending-americas-region

Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku*. Murathan Yayınevi.

Peker, H. S. (2015). Avrupa'da merkantilist uygulamalar ve Osmanlı ekonomisi ile bir karşılaştırma. *Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-12.

Pellegrini, E. K. & Scandura, T. A. (2008). "Paternalistic leadership: A review and agenda for future research*". Journal of Management, 34*(3), 566–593

Pinho, R. (2015, 16 Ocak). Soft drink and candy taxes. *Connecticut General Assembly, Office of Legislative Research*. https://cga.ct.gov/2015/rpt/pdf/2015-R-0016.pdf

Polat, S., & Eser, L. (2014). Motorlu taşıtlar vergisinde değişim ihtiyacı: Türkiye için bir model önerisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, *15*(2), 269-289.

Powell, LM, vd., (2013). Assessing the potential effectiveness of food and beverage prices, demand and body weight outcomes. Obesity Reviews. (14).

Saban, N. (2003). Anayasa ve insan hakları Avrupa sözleşmesi ile bir vergi hukuku kavramını okumak: Arama. *Polis Dergisi*, (36), 93-96.

Saban, Nihal. (2009).*Vergi Hukuku. (5. Basım),* Beta Basım.

Sağbaş, İ. (2008). *Vergi Teorisi*. Ece Matbaası.

Samson, W. D. (2002). History of taxation in: The international taxation system. (Ed. Andrew Lymer, John Hasseldine), *Kluwer Academic Publishers*, 21-41

Saraçoğlu, F., & Ejder, H. (2002). Katma değer vergisi'nde varış ülkesinde veya menşe ülkesinde vergilendirme ve ihracat istisnası. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *17*(1), 61-80.

Seyidoğlu, H. (2002). *Ekonomik terimler. (3. Baskı).* Güzem Yayınları

Smed, S., ve A. Robertson. (2012). "Are taxes on fatty foods having their desired effects on health?". BMJ, 345(1):1-2. doi: 10.1136/bmj.e6885.

Snowdon, C. (2012). The wages of sin taxes. *Adam Smith Institute*, 5-7.

Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi: Temel kavram ve esaslar*. Beta Yayıncılık

Şafak, H., & Yurtsever, H. (2015). Servet vergilerinden veraset ve intikal vergisi üzerine değerlendirmeler. *Ege Academic Review*, *15*(1). 27-37

Şahan, Ö. (2019). Cumhurbaşkanı'nın vergi ile ilgili düzenleme yapma yetkisi, yetkinin sınırları ve yargısal denetimi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *14*(2), 693-711.

Şen, H., Sağbaş, İ., & Keskin, A. (2007). *Bütçe açıkları ve açık finansman politikası teori ve Türkiye uygulaması*. Orion Yayınevi.

Şentürk, E. (2023). İdari işlem teorisi açısından verginin tarhı. *Yaşar Hukuk Dergisi*, *5*(2), 391-470.

Şenyüz, D. (1993). Vergilemede istikrar ilkesi ve Türk vergi mevzuatı. *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, (35). 207-216.

Şenyüz, D. Yüce, M. & Gerçek, A. (2018). Türk Vergi Sistemi. Ekin Basın Yayın Dağıtım

Şenyüz, Doğan: *Türk Vergi Sistemi (Gelir, Kurumlar ve KDV*). (1999). *(5. Baskı)*, Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları.

T.C Hazine ve Maliye Bakanlığı, Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri.https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yönetim-bütçe-istatistikleri.

Talbot, L. & Pienaar, S. (2012). Fat tax as an alternative tax in South Africa. *International Business &Economics Research Journal*, 11(12), 1281-128.

Taş, M. (1994). Gelir Vergisinde götürü usul ve değerlendirilmesi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *15*(2), 93-104.

Taşdelen, A. (2007). Vergi alacağının tahakkuku bir aşama ve bir işlem. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 56(1), 279-312.

Tax Foundation. (2023). Cigarette taxes in Europe. https://taxfoundatıon.org/cigarette-tax-europe/2023.

Taxback. (2023). The ultimate gıide to gambling tax rates around the world. https://www.taxback.com/blog/the-ultimate-guide-to-gambling-tax-rates-around-the-world .

Taylar, Y. (2010). Vergi teorisi açısından özel tüketim vergileri ve Türk özel tüketim vergisi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (*12)*, 435-467.

Tekbaş, A. (2010). Vergi kanunlarının tabi olduğu anayasal ilkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *12*, 123-191.

Tekin, A. (1999) "Kamu kesiminde performans denetiminin bazı ülkelerdeki gelişimi". *Maliye Dergisi*, (130), 39-54.

Templin, T., Hashiguchi,.C.O., Thomson, B., Dieleman, J., &Bendavid, E. (2019). The overweight and obesity transition from the Wealthy to the poor in low and Middleincome countries: A Survey of Household Data from 103 Countrie, *Plos Medicine,* 16(11), 1-15.

Teyyare, E., & Dirican, H. (2022). Adam Smith'in vergileme ilkeleri çerçevesinde vergiye gönüllü uyumun analizi. *International Journal of Public Finance*, *7*(1), 1-26.

Tezcan, K. (2003) Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi ve bu süreçte geçirdiği aşamaların etkinlik açısından değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(12), 125-146.

Thornton, M. (2004). Harm reduction and sin taxes: Why gary becker is wrong. *In The Dynamics of Intervention: Regulation and Redistribution in the Mixed Economy*, 357-376.

TTB. (2022). Alcohol and tobacco tax rate. https://www.ttb.gov/tax-audit/tax-and-fee-rates#beer.

Tuncer, S. (2003). *Vergi Hukuku ve uygulaması*. Yaklaşım Yayınları

Turan, D. & Yurdakul, A. (2009). "Zararlı alışkanlığı önlemeye yönelik bir araç olarak günah vergileri ve etkinliği". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, *1*(2), 1-13.

Turhan, M. İ. (2009). "Kamu kesimi açıklarının reel makro ekonomik sonuçları ve bankacılık kesimine etkileri". *Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Araştırma İnceleme Yazısı*, İstanbul.

Turhan, S. (1987). *Vergi teorisi ve politikası*. Der Yayınları.

TÜİK, (2023). İstatistikler/ Nüfus ve Demografi. https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Istatistiklerle-Kadin-2023.

Türkoğlu, İ., Çadır, Ç., & Çetin, M. İ. (2021). Tobacco use of the world and Turkey in epidemiyoloji. *City Health Journal*, *2*(1), 20-25.

TÜRMOB,(2024). *Şans oyunları vergi oranları indirildi*. file:///C:/Users/Kullan%C4%B1c%C4%B1/Downloads/13-2024%20(8).pdf.

Uğur, A. (2020). "Erdemli bir mal olarak kan ve kök hücre bağışı yapan gerçek kişilere vergi indirimi sağlanması". *Alanya Akademik Bakış*, 4(2), 369-380.

Uğur, A. A., Akdemir, E., & Gürsel, E. (2010). Sigara ve alkol üzerindeki dolaylı vergilerin sigara ve alkol üzerindeki dolaylı vergilerin sağlık harcamaları üzerindeki etkisi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, *2*(1), 1-14.

Üstün, Ü.S. (2003). Vergi hukuku ile ilgili ilkeler. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11*(1), 251-271.

WHO, (2019). Raise taxes on tobacco. https://www.who.int/tobacco/mpoer/publications.

WHO, (2021). Obesity. https://www.who.int/news-room/facts-in-pictures/detail/6-facts-onobesity#:~:text=In%202016%2C%20more%20than%201.9,of%20being%20over.

WHO, (2023). Taxes are effective in reducing tobacco use. https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco.

WHO, (2024). World health statistics: 2024 Monitoring health for the SDSs, sustainable Development Goals, 86. https://www.who.int/data/gho/publications/world-health-statistics.

Yaşar, M. R. (2010). Şans oyunları ve iddaa. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, *9* (34), 138-171.

Yelman, E. (2021). Vergi karmaşıklığı bağlamında Türkiye'de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, *11*(2), 145-165.

Yereli., A.B & Ata, A. Y.(2011). Vergi adaletine ulaşma yöntemleri çerçevesinde Fayda ilkesinin teorik açıdan değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, (161), 21-32.

Yılmaz, R. Ö. (2019). Türk Vergi Sistemi'nin dönüşümü. Seçkin Yayıncılık.

Yolal, M. (2017). Verginin tarihsel gelişiminin ve mali fonksiyonun geçmişten günümüze değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (215), 9-27.

Yüce, M., & Kızıler, N. (2016). Damga Vergisi Kanunu çerçevesinde sözleşmelerle ilgili özel durumlar. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (8), 38-51.